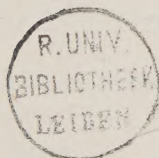


**Der Beruf des Wirtschaftsprüfers und die Problematik
seiner berufsrechtlichen Neuordnung**

Rudolf Bühl

Der Beruf des Wirtschaftsprüfers und die Problematik seiner berufsrechtlichen Neuordnung

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



vorgelegt von
Dipl. Kfm. Rudolf Bühl

1958

Referent: Prof. Dr. Otto Hintner
Korreferent: Prof. Dr. Roland Löhlein
Tag der mündlichen Prüfung: 8. Juli 1959

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht	I
Abkürzungen	IV

Der Beruf des Wirtschaftsprüfers und die Problematik seiner berufsrechtlichen Neuordnung

1. Abschnitt: Grundlagen

1. Der Ausgangspunkt	1
2. Begriff und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers	3
3. Der Wirtschaftsprüferberuf im Kreis der "freien Berufe" (die berufssystematische Einordnung)	5
4. Zur Entwicklungsgeschichte der freien Intelligenzberufe, insbesondere des Prüfungsberufes	9
a) Die allgemeine Entwicklung der freien Berufe	
aa) in der Antike	10
bb) im Mittelalter	14
cc) in der Neuzeit	17
b) Die Entwicklung des Revisorenberufes	20
aa) Die Bücherrevisoren	20
bb) Die Treuhandgesellschaften	22
cc) Der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer	23
dd) Der vereidigte Bücherrevisor/Buchprüfer	25
ee) Steuerberater und Helfer in Steuersachen	26

2. Abschnitt: Zur berufsrechtlichen Neuordnung des Wirtschaftsprüferberufes

I. Die derzeitigen rechtlichen Grundlagen

1. Die Ländergesetze	27
a) Amerikanische Zone	27
b) Britische Zone	29
c) Französische Zone	30
d) Berlin	31
e) Ostzone	32

2. Die wesentlichsten inhaltlichen Abweichungen

II. Der Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)	
1. Der bisherige Weg der WPO	34
2. Die Stellung der WPO zu den Entwürfen der Berufsordnungen der verwandten Berufe (organische Zusammenfassung der Entwürfe?)	36

III. Verfassungsrechtliche Fragen

1. Die Bundeszuständigkeit	41
a) Der Einwand	41
b) Die Rechtslage nach Art. 74 GG	41
c) Die Auffassung der Bundesregierung	42
d) Das Ergebnis	43
2. Die WPO und die Grundrechte	
a) Verstoß gegen Art. 9 GG?	44
aa) Das Wesen der Berufskammer	44
bb) Der Inhalt der Vereinigungsfreiheit nach Art. 9	45
cc) Art. 9 und die Bestimmungen der WPO	47
b) Verstößt die WPO gegen Art. 2 Abs. 1 GG?	
aa) Das Grundrecht des Art. 2 Abs. 1	48
bb) Die Schranken des Grundrechts und der Wirtschaftsprüferberuf	50
c) Art. 12 GG und die WPO	
aa) Berufswahl-Berufsausübung-Berufszugang	51
bb) Einschränkungsmöglichkeiten und ihre Grenzen	52
cc) Antastung des Wesensgehaltes des Art. 12 durch "objektive" Zulassungsvoraussetzungen?	53

IV. Das verfassungspolitische Problem

1. Der Einwand des Bundesrats und die Ansicht der Bundesregierung	54
2. Stand und Ständeverfassung im Mittelalter	
a) Der Begriff des Standes	56
b) Die Grundlagen des mittelalterlichen Ständepinzips	
aa) Die Feudalordnung	58
bb) Die geistige Fundierung	60
c) Der ständisch verfaßte Staat und seine Auflösung	61
3. Neuzeitliche Berufsstände und Staatsverfassung	
a) Der "Korporativ-Staat" als Wiederbelebungsversuch	63
b) Der Staat mit einer leistungsgemeinschaftlichen Gesellschaftsordnung	64
4. Das Ergebnis	66
5. Wirtschaftsverfassung und Grundgesetz	68

V. Wichtige Einzelprobleme und ihre Regelung in der
Wirtschaftsprüferordnung

1. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	69
a) Die derzeitige Situation	69
aa) Die Verteilung der Pflichtprüfungsmandate	69
bb) Die Arten der WP-Gesellschaften	71
b) Gründe für diese Entwicklung	72
c) Zur Unabhängigkeitsgarantie nach § 137 AktG	73
d) Neuregelung der Frage durch die WPO?	75
aa) Die vorgesehenen Bestimmungen	75
bb) Die heutige Rechtslage	76
cc) Änderungsbestrebungen	77
e) Anregungen und tatsächliche Möglichkeiten	80
2. Die Berufsgrundsätze in der WPO	
a) Die Hauptberuflichkeit	83
b) Die Eigenverantwortlichkeit	83
c) Die Unabhängigkeit	84
d) Die Unbefangenheit	84
3. Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung nach den Gesetzentwürfen	
a) Die Doppelqualifikation, insbesondere bei den WP-Gesellschaften	85
aa) Die Steuerberatungsgesellschaften nach dem StBG	85
bb) Die Übergangsvorschriften	86
cc) Auswärtige Geschäftsstellen	87
dd) Steuerberater im Anstellungsverhältnis	88
b) Die Änderung der §§ 107 und 107a AO	88
aa) Die Rechtslage	89
bb) Die Neufassung nach dem Entwurf des StBG	89
cc) Die Aufnahme der Wirtschaftsprüfer in § 107 AO	89

<u>Zum Abschluß</u>	91
---------------------	----

Nachwort	96
Tabellen I-III	97
Literatur	99
Lebenslauf	104

Abkürzungen

AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
"BB"	"Der Betriebsberater", Heidelberg (10-tägig) ab 1948
"BFuP"	"Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis", Wolfenbüttel (monatlich) ab 1949
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BPO	Buchprüferordnung
DVO	Durchführungsverordnung
GG	Bonner Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.e./w.S.	im engeren/weiteren Sinn
KG	Kommanditgesellschaft
m.E.	meines Erachtens
"NJW"	"Neue Juristische Wochenschrift", München-Berlin (wöchentlich) ab 1948
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RdF	Reichsminister der Finanzen
RGBI.	Reichsgesetzblatt
StBG	Steuerberatungsgesetz
VDB	Bundesverband der vereidigten Buchprüfer
VO	Verordnung
"WP"	"Der Wirtschaftsprüfer", Berlin-Köln (monatlich) 1948 bis 1954
"WPg"	"Die Wirtschaftsprüfung", Stuttgart (14-tägig) ab 1948
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
"ZfB"	"Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Wiesbaden (monatlich) ab 1950
"ZfhF"	"Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung"

Der Beruf des Wirtschaftsprüfers und die Problematik
seiner berufsrechtlichen Neuordnung.

1. Abschnitt: Grundlagen

1.) Der Ausgangspunkt:

Die Entwicklung der westlichen Industrieländer zur Massendemokratie hatte eine Konzentration der Macht im Gefolge, eine Konzentration von Macht im weitesten Sinne. Diese Konzentrationsbewegung kann auf zwei Endpunkte zustreben; einer Vereinigung von Machtpositionen bei natürlichen Personen, deren Bestimmungsbefugnisse weitgehend nur in ihren individuellen Willensentscheidungen begründet liegen, oder in eine Vereinigung von Machtpositionen bei juristischen Personen des öffentlichen wie des privaten Rechts, über deren Willensbildung sich ein Schleier des Unpersönlichen, Anonymen breitet. Objektiv betrachtet vermögen beide Arten von Machträgern Verantwortung in gleichem Maße zu übernehmen; subjektiv besteht jedoch ein nicht zu übersehender Unterschied, da im zweiten Fall ein mehr oder minder großer Institutionsapparat leichtere - und oft recht bequeme - Deckungsmöglichkeiten bietet.

Machtpositionen müssen sich zwar nicht auf den politischen, militärischen und wirtschaftlichen Bereich beschränken, da geistige und geistliche Macht bisweilen entscheidendere Wirkung tun kann; abgesehen von der Notwendigkeit einer gesunden wirtschaftlichen Fundierung für ein reiches Kulturleben wird jedoch die weitgehende und tiefgreifende Vermaterialisierung unseres gesamten Sozialaufbaues und der allgemeinen Lebensauffassung die Bedeutung der wirtschaftlichen Sphäre für die Zukunft eher verstärken denn abschwächen.

Dem Großbetrieb mit seinen vielfältigen Möglichkeiten einer rationaleren und damit billigeren Produktionsweise scheint fernerhin ein weites Arbeitsfeld offen zu stehen, insbesondere

den großen Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, die mittels ihrer größeren finanziellen wie produktionstechnischen Möglichkeiten die Personengesellschaften aus verschiedenen Wirtschaftszweigen völlig verdrängen konnten. Das Wirtschaftsleben wird auf seinem anscheinend unbegrenzten Weg zu erhöhter Kapitalintensität weiterhin auf die Bildung und Überlassung von Kapital angewiesen sein, wobei der Kreis jener Kapitalinhaber, die sich aus fachlichen, zahlenmäßigen und anderen Gründen nicht um dessen produktiven Einsatz und dessen Sicherung bemühen können, kaum abnehmen dürfte.

Neben der Sicherung der Kapitalgeber vor Schmälerung oder Verlust ihres Eigentums erfordert die Sicherheit des wirtschaftlichen Verkehrs (Gläubigerschutz!) ebenso wie die soziale Sicherheit der in diesen kapitalintensiven Großbetrieben beschäftigten Arbeitnehmer eine regelmäßige und sorgfältige Kontrolle der immer verwickelteren Unternehmungsstruktur. Es muß nicht in jedem Fall Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit der Unternehmungsleitung zum Zusammenbruch eines solchen, nach technischen Maßstäben meist sogar sehr fortschrittlichen und zweckmäßigen Gebildes führen. Wirtschaftskrisen, Konjunkturschwankungen, technische Entwicklungen, wirtschaftspolitische Schwerpunktverlagerungen, Geschmackswandlungen des Publikums usw., das alles sind Ursachen, die genügend Unsicherheit in das Leben eines Unternehmens bringen. Umgekehrt kann man, je nach optimistischer bzw. pessimistischer Betrachtung der vermutlichen Wirtschaftsentwicklung, in Bewertungsfragen etwa (korrekterweise) bisweilen unterschiedlicher Auffassung sein; je nach Unternehmungssituation und Bilanzzweck werden sich somit immer gewisse Tendenzen verfolgen lassen. Wo die Grenze zwischen Erlaubtem und Delikt zu ziehen ist, dessen werden sich die Beteiligten vielleicht selbst nicht voll bewußt.

Umso notwendiger war es, wenigstens die größeren Unternehmen

bestimmter Rechtsformen (Aktiengesellschaften, Genossenschaften) oder bestimmter Tätigkeitsbereiche (Versicherungsgesellschaften, Kreditinstitute, Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand) einer jährlich stattfindenden Pflichtprüfung des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert ¹⁾, durch öffentlich bestellte, unabhängige Persönlichkeiten, sogenannte Wirtschaftsprüfer, zu unterwerfen.

2.) Begriff und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers:

Wenn sich für den Außenstehenden mit der Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer" meist auch wenig konkrete Vorstellungen über diesen Beruf und den darin tätigen Personenkreis verbinden, so stellt sich für den mit dem Revisionswesen und entscheidenden Wirtschaftsfragen befaßten Zeitgenossen der Berufsbegriff umso klarer und eindeutiger dar. Mangels einer Legaldefinition möchte ich hier jene Fassung des Berufsbegriffs benutzen, wie sie vom Institut der Wirtschaftsprüfer im WP-Jahrbuch 1954 ²⁾ niedergelegt ist. Obwohl diese Definition umfangreich erscheint, soll sie in ihrem gesamten Wortlaut folgen, zumal sie von berufenster Stelle erarbeitet worden ist:

"Der Wirtschaftsprüfer wird auf Grund strenger Prüfung seiner persönlichen und fachlichen Eignung öffentlich bestellt. Er ist dazu berufen, gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen, vor allem bei Aktiengesellschaften, Banken, Versicherungen und Betrieben der öffentlichen Hand, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen. Der Wirtschaftsprüfer ist Sachverständiger auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung und Organisation. Zu seinen Aufgaben gehören die Beratung und Vertretung in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten sowie die Übernahme von Treuhandschaften.

"Der Wirtschaftsprüfer übt einen freien Beruf aus. Seine Tätigkeit ist kein Gewerbe.

"Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf hauptberuflich, unab-

¹⁾ vgl. § 135 AktG.

²⁾ "WP-Jahrbuch 1954", herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1954, S. 1

hängig und eigenverantwortlich wahrzunehmen. Er hat sich bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten. In seiner Berufsausübung ist er freizügig.

"Die Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers können auch Gesellschaften ausüben, die als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anerkannt sind."

Allein aus dem vorstehenden Wortlaut ergibt sich ein Bild von dem äußerst umfangreichen und verantwortungsvollen Tätigkeitsbereich des Wirtschaftsprüferberufes; darin wird insbesondere auch die Zweiteilung seines Aufgabengebietes deutlich: Neben den öffentlichen Aufgaben der gesetzlich vorgeschriebenen und gesetzlich vorgesehenen Prüfungen (Pflichtprüfungen und Sonderprüfungen) eröffnet sich ihm auf dem privaten Sektor ein vielfältiges und reiches Arbeitsfeld. Es sind dies Prüfungen kraft besonderen Auftrags, wie freiwillige Bilanzprüfungen, Situationsprüfungen (vor allem Kredit-, Rentabilitäts- und Liquiditätsprüfungen), Institutionsprüfungen (Organisations- und Kalkulationsprüfungen), Prüfungen zur Aufdeckung doloser Handlungen der verschiedensten Art (bei Unterschlagung, Konkurs, Untreue usw.) u.a.m., sowie eine umfangreiche Beratungs-, Vertretungs- und Treuhandtätigkeit ¹). Wichtigstes Kennzeichen des Berufes ist die Freiberuflichkeit, die sich an die Berufsgrundsätze zu halten hat. Die Tätigkeit kann auch von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ausgeübt werden, was auf den ersten Blick merkwürdig erscheinen mag und im einzelnen noch zu behandeln sein wird.

Dem Beruf des Wirtschaftsprüfers in der Bundesrepublik eine neue gesetzliche Grundlage zu geben, bemühen sich die zuständigen Gremien seit mehreren Jahren. Um auf die im Laufe ihrer Arbeit aufgetauchten Probleme und Fragen, sowie auf die verschiedenen Lösungsvorschläge eingehen zu können, mag es nützlich sein, zu Beginn dieser Untersuchung den Beruf des Wirtschaftsprüfers in einen größeren Rahmen zu stellen.

¹) Vgl. dazu im einzelnen: O. Hintner "Praxis der Wirtschaftsprüfung", 3. neub. Auflage, Stuttgart 1949, S. 16 ff., sowie W. Koch "Der Beruf des Wirtschaftsprüfers", Berlin 1957, S. 15 ff.

3. Der Wirtschaftsprüfer-Beruf im Kreis der "freien Berufe" (die berufssystematische Einordnung)

Wie die soeben zitierte Berufsdefinition sagt, ist der WP-Beruf ein Glied im Kreis der sogenannten freien Berufe. Ohne daß hier auf die Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich der Zugehörigkeit und Selbständigkeit verschiedener Berufe bzw. einzelner Berufsangehöriger ¹⁾ näher eingegangen werden kann, soll hier der Definitionsversuch des Begriffs "freier Beruf" von Deneke ²⁾ zu Grunde gelegt werden, der eine doppelte Betrachtungsweise zuläßt:

a) "freier Beruf" i.e.S.: Nach dem Kriterium der Selbständigkeit zählen hierzu die Bezieher unfundierter Einkommen aus Entgelten für persönliche und geistige Arbeit in unabhängiger Stellung. Die Angehörigen der freien Berufe sind demnach ein Teil der wirtschaftlich Selbständigen, was für eine nationalökonomische (nicht zuletzt auch steuerlich orientierte) Betrachtungsweise ausschlaggebend ist, der es um die Stellung der Berufsangehörigen in der Volkswirtschaft geht. Dieses meist eindeutige und daher schematisch verwendbare Merkmal wird jedoch nicht in allen Fällen den individuellen Gegebenheiten gerecht werden.

Daher

b) "freier Beruf" i.w.S.: Zu den Angehörigen der "freien Berufe" zählen auch solche in abhängiger Stellung geistig Tätige, die in ihrer spezifischen Berufsausübung trotz des wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnisses nicht an Weisungen ihrer Arbeit- oder Auftraggeber gebunden sind und sein können. Diese sozialetische, auch ständisch orientierte Begriffsfassung läßt sich verwenden, soweit es sich um Aufgaben der freien Berufe in der Gesellschaft und um ihre Stellung in der Rechtsordnung (z.B. Berufsgesetze) handelt.

Für beide Begriffe ist entscheidend, daß es sich immer um selbständige geistige Arbeit handeln muß. Die Abgrenzung richtet

¹⁾ Einzelheiten bei J.F.V. Deneke "Die freien Berufe", Stuttgart 1956, S. 113 ff.

²⁾ ebendort, S. 116/117

sich einerseits gegen selbständige, aber gewerbliche Tätigkeit, andererseits gegen Berufe, die spezifisch weisungsgebunden sind. Auf das Risiko hin, daß sich in zahlreichen Fällen Überschneidungsmöglichkeiten ergeben können (etwa aus der Kombination von zwei Berufen), gibt Deneke ¹⁾ folgendes Schema für eine Aufgliederung der freien Berufe:

- A. Heilberufe
- B. Rechts-, wirtschafts- und steuerberatende Berufe
- C. Architekten, Ingenieure und technische Berufe
- D. Wissenschaftliche Bildungsberufe, Pädagogen und Seelsorger
- E. Künstlerisch und publizistisch Schaffende und Nachschaffende

Die erste Gruppe, zu der akademische und nichtakademische Heilberufe gezählt werden, gibt ebenso wie die zweite Berufsgruppe (Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte; Wirtschaftsrechts- und Buchsachverständige; Rechtskonsulenten und sonstige Sicherheitswahrer) eine klare Aufschlüsselung mit meist eindeutiger Zuweisungsmöglichkeit. In Gruppe C bereitet die Zurechnung der Architekten eine gewisse Schwierigkeit, da diese einerseits zu den künstlerisch Schaffenden, andererseits bisweilen auch zu den Angehörigen der rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe gezählt werden können. Von der vierten Gruppe verbleibt nach Abrechnung der verbeamteten Lehrer, Erzieher und Forscher sowie der in einer kirchlichen Hierarchie stehenden Geistlichen (traditionelle Weisungsgebundenheit!) nur ein verschwindend geringer Rest von "Freiberuflern" (4,3 v.H.), von denen mehr als die Hälfte Musik- und Gesangslehrer sind ²⁾. Der letzten Gruppe (Publizisten, bildende Künstler, Musiker und Bühnenberufe sowie künstlerische Hilfsberufe) gehört dagegen eine relativ große Anzahl von freiberuflich Tätigen an (Bildhauer 88,7 v.H.) ³⁾. - Eine Zusammenfassung des von Deneke gebrachten Zahlenmaterials (vgl. Tabelle I) macht uns über den Umfang der Zugehörigkeit zu den "freien Berufen" vielleicht staunen. Wenn für die statistische Betrachtung

¹⁾ Deneke, a.a.O. S. 117

²⁾ derselbe, a.a.O. S. 147 (Tabelle IX nach der Berufszählung 195

³⁾ ebenda, S. 155 (Tabelle XI nach derselben Berufszählung)

tung auch nur der Begriff i.e.S. (Berufstätigkeit in selbständiger Stellung) zu Grunde gelegt werden kann, ergibt sich mit 210 180 eine relativ hohe Zahl von "Freiberuflern". Diese würde sich bei einer, allerdings nicht einfachen ¹⁾ Begriffsfassung i.w.S. noch erheblich erhöhen lassen.

Im allgemeinen weist Deneke anhand dieses Gliederungsschemas auf zwei grundlegende soziologische Charakteristika hin: Einmal schließt die Tätigkeit in den Heil- und Beratungsberufen (zu denen wohl auch die dritte Gruppe gerechnet werden soll) jede andere Berufstätigkeit aus - mit Ausnahme von künstlerischem und publizistischem Schaffen -, im Gegensatz zur künstlerischen und publizistischen Tätigkeit, die vielfach neben einem anderen Beruf ausgeübt wird, der in der Regel ein "nicht-freier" Beruf sein wird. Zum andern ergeben sich innerhalb dieser Gruppen Verschiedenheiten hinsichtlich der Unmittelbarkeit bzw. Mittelbarkeit der zwischenmenschlichen Beziehungen, da die Angehörigen der pädagogischen, der Heil- und Beratungsberufe fast ausnahmslos mit dem Patienten, Klienten, Auftraggeber oder Schüler in unmittelbare Berührung kommen, während die Angehörigen der letzten Gruppe nur über das Medium des geschaffenen oder veröffentlichten Werkes indirekten Kontakt zu ihrem Publikum unterhalten, und zwar auch dort, wo sie nachschaffend einem Publikum gegenüberstehen ²⁾. Kein generelles und absolutes Kriterium für die Zugehörigkeit zu einem freien Beruf (weder im engeren noch im weiteren Sinn) stellt offenbar der Gesichtspunkt einer abgeschlossenen akademischen Ausbildung dar, auch wenn dieser bei einzelnen Berufen (Ärzte, Rechtsanwälte) gerne als Kriterium ins Feld geführt wird.

In der für unseren Zusammenhang interessanten Gruppe B bestreiten die "Wirtschaftsrechts- und Buchsachverständigen" ³⁾ mit

¹⁾ In vielen Fällen wird wegen der spezifischen Weisungsgebundenheit die Voraussetzung der selbständigen geistigen Arbeit nicht erfüllt.

²⁾ Deneke, a.a.O. S. 118

³⁾ Nr. 7231 der Systematik der Berufe für die Berufszählung 1950 (Statistisches Bundesamt). Vgl. Tabelle IV bei Deneke, S. 130

33 253 (= 68,8 v.H.) Berufsangehörigen (davon 54,6 v.H. in selbständiger Stellung) den Löwenanteil vor den Rechtsanwälten und Notaren mit 13 309 (= 27,5 v.H.) Berufsangehörigen, die allerdings zu dem weit höheren Satz von 85,9 v.H. selbständig tätig sind. Eine genauere Untergliederung dieser Berufsgruppe "Wirtschaftsrechts- und Buchsachverständige" (Nr. 7231) ist vom Statistischen Bundesamt bedauerlicherweise nicht vorgenommen worden; es zählen dazu die Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer/Bücherrevisoren, Steuerberater und Helfer in Steuersachen ¹⁾. Nach neueren Angaben waren jedoch im Jahr 1955 im Bundesgebiet 1219 Wirtschaftsprüfer sowie 1067 vereid. Buchprüfer öffentlich bestellt, von denen 595 (=48,8 v.H.) bzw. 434 (= 40,6 v.H.) zugleich Steuerberater waren ²⁾.

Aus derselben Tabelle ergibt sich für die soziologische Betrachtung ein interessanter Anhaltspunkt hinsichtlich des oben in allgemeiner Form kurz erwähnten Verhältnisses von Akademikern zu Nichtakademikern bei diesen Berufen: 1955 waren von den Wirtschaftsprüfern 69,8 v.H. Akademiker, von den vereid. Buchprüfern 31,4 v.H. und von den Steuerberatern 41,6 v.H. (die Helfer in Steuersachen sind nicht aufgeführt). Wenn sich aus diesen Zahlen heute auch noch keine Differenzierung in Akademiker- und Nichtakademiker-Berufe vornehmen läßt, so scheint es doch möglich zu sein, wenigstens bei den Wirtschaftsprüfern eine allgemeine Tendenz zum Akademikerprinzip annehmen zu dürfen. Außerdem möchte ich es - im Gegensatz zu Deneke ³⁾ - auf Grund der in den Gesetzentwürfen vorgesehenen Bestimmungen wagen, auf weite Sicht der Entwicklung diese Berufe voneinander grundsätzlich in der Weise abzugrenzen, daß der Beruf des Wirtschaftsprüfers wie auch der

¹⁾ Nach O. Bühler ("Steuerrecht I", 2. Neub. Auflage, Wiesbaden 1953, S. 337) belief sich am 1.1.1952 für das Bundesgebiet und Westberlin die Zahl der Steuerberater auf 3658, die der Helfer in Steuersachen auf 15 461.

²⁾ Deneke, a.a.O. S. 134 (Tabelle VI) nach einer Zusammenstellung in "Der Wirtschaftstreuhand", 4. Jhg. 1955, S. 207. - Nach Koch (a.a.O. S. 146) waren dagegen am 1.1.1956 1384 Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt, von denen 752 (= 54,3 v.H.) zugleich Steuerberater waren.

³⁾ a.a.O. S. 135

des Steuerberaters zu reinen Akademikerberufen werden. Wie weit jedoch dieses Ausschließlichkeitsprinzip, das bei Ärzten und Rechtsanwälten schon lange gilt, tatsächlich zur Verwirklichung gelangt, wird nicht zuletzt davon abhängen, wie viele Berufsangehörige ohne abgeschlossenes Hochschulstudium von der weiterhin vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen, nach einer Reihe von Jahren der Bewährung im Beruf sich der Prüfung für die nächsthöhere Stufe zu unterziehen und damit soziologisch "aufzurücken". Umgekehrt wäre bei Betrachtung der heutigen Zahlenverhältnisse auch auf die noch im Aufbau ihrer Berufslaufbahn stehenden Nachwuchskräfte hinzuweisen, die (mit abgeschlossener akademischer Ausbildung) ihren endgültigen Platz im Akademikerberuf auf dem Umweg über die dazwischen liegenden Berufe des vereid. Buchprüfers bzw. Helfers in Steuersachen suchen.

Um aus dem Akademikerprinzip neuerdings grundsätzliche Gegensätze zwischen den wirtschafts- und steuerberatenden Berufen und den (schon lange kammerberechtigten) Anwalts- und Ärzteberufen zu konstruieren, lassen sich die heutigen Zahlenverhältnisse somit kaum als Beweismaterial anführen. Im Gegensatz zu den "uralten" Berufen des Arztes und des Juristen sind die Beratungsberufe relativ jung, so daß die Festigung der Berufsbilder noch nicht abgeschlossen sein kann.

4.) Zur Entwicklungsgeschichte der freien Intelligenzberufe, insbesondere des Prüfungsberufes

Da zum besseren Verständnis der Situation der "freien Berufe", insbesondere der Beratungsberufe auch ein Blick in die Vergangenheit notwendig erscheint, soll nun der sozialgeschichtlichen Entwicklung der freien Intelligenz und der Verselbständigung der Beratungsberufe kurz nachgegangen werden ¹⁾.

¹⁾ Vgl. dazu Deneke, a.a.O. S. 11 ff.

Die Antike

"Die Betrachtung des gesellschaftlichen Standortes und der wirtschaftlichen Klassenlage, der verschiedenen Positionen zwischen Selbständigkeit und Abhängigkeit, der unterschiedlichen Rechtsentwicklung der Heilberufe, der rechtsberatenden Berufe und der künstlerisch und publizistisch Schaffenden in der antiken Welt (d.h. Hellas und Rom) scheint zunächst wenig Gemeinsames dieser Gruppen entdecken zu lassen und noch weniger Gemeinsames, das es rechtfertigt, diese Gruppen als "Freie Berufe" schon für die Antike zusammenzufassen." ¹⁾

a) Die Zweiteilung im Ä r z t e beruf des archaischen Hellas zwischen dem "beamteten" Priesterarzt und dem handwerklich, aber frei praktizierenden Volksarzt findet in der klassischen Zeit eine weitere Differenzierung, vor allem innerhalb der Gruppe der frei praktizierenden Ärzteschaft; den Heilkundigen und Kurpfuschern steht bereits ein besonderer Stand von in Schulen ausgebildeten und in ständischen Organisationen mit festen Satzungen zusammengeschlossenen Ärzten gegenüber. "Die ständische Organisation und das Bewußtsein besonderer innerer Berufung scheinen hier schon jene charakteristische mittlere Position des freien Berufes zwischen Staatsdienst und Banausentum (erwerbswirtschaftliche Gesinnung) geschaffen zu haben, die uns noch heute für den freien Beruf typisch zu sein scheint." ²⁾ In hellenistischer Zeit suchen Kommunen ebenso wie Diadochenhöfe Ärzte an sich zu binden, deren Funktion und Stellung wir aber nicht jener unserer Amtsärzte des öffentlichen Gesundheitswesens gleichsetzen dürfen. Eine gediegene Ausbildung in Theorie und Praxis, die ethische Bindung durch den hippokratischen Eid, die Vereinigung in "Gilden" (mit regelmäßigen Zusammenkünften) und ein der jeweiligen Vermögenslage des Patienten angepaßtes Honorar sind die Grundlagen dieses hochangesehenen Berufsstandes.

¹⁾ Deneke, a.a.O. S. 25

²⁾ derselbe, a.a.O. S. 14

In Rom schafft erst die Gesetzgebung Julius Caesars mit der Verleihung des römischen Bürgerrechts an alle in Rom ansässigen freien Ausländer eine gesellschaftliche und rechtliche Basis auch für den Ärzteberuf ¹⁾; gleichwohl hatten auch vorher schon manche Ärzte große Vermögen erworben. In der Kaiserzeit zeigt sich dann (ähnlich der hellenistischen Epoche) ein Zug zu kommunaler und staatlicher Bindung des Ärztestandes, was über den Militärarzt in Heer und Flotte, den Gladiatoren- und Stadtarzt, der mitunter aus einer besonderen Steuer bezahlt wurde, zur allgemeinen staatlichen Bestallung der Ärzte unter Septimus Severus (Kaiser von 193 - 211 n.Chr.) führt. Mit dem Verfall des Staates und der inneren Zersetzung Roms verfällt in der Folgezeit auch das Arzttum. Wenn trotzdem der Beruf des frei praktizierenden Arztes nicht völlig unterging, so war das nicht zuletzt den lebendigen und widerstandsfähigen Traditionen des Arztberufes zu verdanken.

b) Der Beruf des Rechtsberaters und Rechtsbeistandes taucht in Athen ebenso wie in Rom erst relativ spät auf. Solange sich der freie Bürger vor Gericht selbst zu vertreten hatte, blieb nur die Beratungstätigkeit, wobei der Anwalt allenfalls die Rede schreiben konnte. Dieser "logographos" war vielfach ein Metöke, ein Nichtbürger, und nannte sich selbst, da diese Berufsbezeichnung auch als Schimpfwort diente, "rhetor", obwohl er an sich bei Gericht nichts zu reden hatte. Dieser im übrigen sehr notwendige und einträgliche Beruf ²⁾ genoß (soweit sich der "rhetor" dann nicht wie Demosthenes der politischen Laufbahn zuwandte) in Athen tiefste Verachtung, auch wenn die Advokaten frei und bis-

¹⁾ Der alte Cato censor soll noch in Verachtung des eines freien Bürgers unwürdigen (und daher den Ausländern, Freigelassenen und Sklaven vorbehaltenen Heilgewerbes seine Kinder und Sklaven selbst kuriert haben. Varro rechnet die Ärzte zu den Färbern und Schmieden, Cicero zu den Architekten und Schulmeistern, was auf dasselbe hinausläuft, nämlich die gewerbliche Dienstleistung. (bei Deneke, a.a.O. S. 15)

²⁾ Man nahm bis zu 20 v.H. des Prozeßwertes als Honorar, und insbesondere die Athener waren im ganzen Mittelmeerraum wegen ihrer Prozeßwütigkeit bekannt. (bei Deneke, a.a.O. S. 18)

weilen sogar berühmt waren.

War, im Gegensatz zu Hellas, im alten Rom der Arzt verachtet gewesen, so genoß dort der Jurist (ebenfalls im Gegensatz zu Athen) höchste Achtung. Die Anwaltschaft, wenn auch kein Beruf, war die Hohe Schule der römischen Politiker. Die Patrizier erwarben sich durch eine große Klientel politische Gefolgschaft, Popularität und Ruhm. Da der Anwalt schlechthin Anwalt des Rechts gewesen ist - seine Rolle fiel mit der unseres "Staatsanwaltes" zusammen - war sie Pflicht der vornehmsten Bürger. Mit Zerfall bzw. Zerstörung der republikanischen Verfassung wandelte sich jedoch diese ethische Grundhaltung der römischen Anwaltschaft, wobei Rechtsberatung wie Rechtsbeistand in den Bereich des Wirtschaftlichen verstrickt wurden: Das zuerst genomme, später vereinbarte Honorar wird schließlich (Edikt des Kaisers Claudius) zum rechtlichen Anspruch. Und nun tauchten all die Fragen der freien Advokatur auf, die unter dem Stichwort des "numerus clausus", der auch den "Winkeladvokaten" schuf, weiter bestehen bleiben sollen. Der Verfall des Römischen Reiches brachte (parallel den Ärzten) ein beständiges Absinken der sozialen Geltung des Anwaltsberufes. Be-rechtigterweise weist jedoch Deneke auf einen gefährlichen Punkt an dem so imponierenden Idealbild der republikanisch-römischen Anwaltschaft hin, daß nämlich die honorarfreie Beratung und Rechtshilfe unter Umständen mehr als ein Honorar gekostet haben kann, also den Klienten in Abhängigkeit brachte und zu politischer Gefolgschaft verpflichtete.

c) Über den Beruf des Künstlers und Schriftstellers in der Antike läßt sich kaum Typisches aussagen. Die Aufgabe des Dichters und Schriftstellers reicht von jener des Hofdichters am praeklassisch (feudalen) Tyrannenhof, der wohl den Ruhm seines Brotherrn zu verkünden hat, jedoch ein relativ hohes gesellschaftliches Ansehen und Freizügigkeit genießt ¹⁾, bis zu der des Dramendichters in der

¹⁾ Deneke führt (a.a.O. S. 23) u.a. folgende berühmte Namen an: Bacchylides, Pindar und Aischylos am Hof des Alleinherrschers Hieron von Syrakus, Anakreon als Hofdichter des Polykrates aus Samos.

klassischen Demokratie Athens, wo der Dichter bewußt seiner kulturellen, pädagogischen und spielerisch unterhaltsamen Aufgabe lebt. Der bildende Künstler gilt ursprünglich als Handwerker, da er als Erwerbswirtschaftler (Banause) tätig ist. Mit der Vergabe von Staatsaufträgen der Polis Athen an Bildhauer und Baumeister hebt sich das Sozialprestige des Standes, vor allem aber festigt sich dessen Rechtsstellung. Im Hellenismus löst sich dann der bildende Künstler vom Handwerk, wenn ihm auch keineswegs die soziale Achtung zuteil wird, wie sie der Literat und Gelehrte genießt. Je mehr die Emanzipation fortschreitet, umso literarischer und philosophischer wird die Bildung des Künstlers, der nun als vom Nationalen gelöste, weltbürgerliche Existenz in Fürsten Mäzene findet, die mit ihnen im Reiche der Kunst wie mit Gleichberechtigten verkehren ¹⁾. - In Rom bringt erst die Kaiserzeit die kulturelle Durchdringung des Lebens mit der griechischen Kunst- und Geisteswelt und damit die soziale und wirtschaftlich gehobene Stellung des Künstlers und Gelehrten, der vordem als "graeculus" nicht eben geachtet war. Daß die Verfallszeit die Kunst zur Mode werden ließ, ist dem Ansehen, der Selbständigkeit und der wirtschaftlichen Lage des Künstlers vorteilhafter gewesen als seiner Kunst. Das Christentum bringt dann wieder eine Rückkehr zum Handwerk, zum "Dienst", der große, nur namenlose Kunst hervorbringen sollte, und bereitet damit einer neuen Epoche den Weg.

"Mit Einschluß der Wissenschaft und Pädagogik, die in der Antike ganz sicher so frei und vogelfrei, so abhängig und selbständig geübt werden wie Arztum, Anwaltschaft und Künstlertum, haben diese Gruppen doch das Spezifikum besonderer Freiheit, die vielleicht mehr ein Geworfensein, eine Schutzlosigkeit, eine Vogelfreiheit ist als eine Unabhängigkeit." ²⁾. Diese Berufe sind jedoch unverzichtbare, da geistige und bewegende Elemente in Staat und Gesellschaft. Spezielle Beratungsberufe hat es in der Antike

¹⁾ Hofmaler Apelles als Freund und Vertrauter Alexanders des Großen.

²⁾ Deneke, a.a.O. S. 26

offenbar nicht gegeben, doch läßt sich eine gewisse Beratungstätigkeit des Juristenstandes vielleicht auch in wirtschaftlichen Dingen vermuten, falls die Beamten der Provinzverwaltung und die Grundstücksspekulanten bzw. Baugroßunternehmer Roms (Crassus!) ihre oft ans Wunderbare grenzende Vermögensbildung und die im Rahmen ihrer politischen Propaganda erforderlichen ungeheuerlichen Finanztransaktionen für Zirkusspiele und Volksspeisungen nicht selbst zuwege gebracht haben.

Die freie Intelligenz im Mittelalter

Für die mittelalterliche Epoche lassen sich über die spätere, sich der Neuzeit nähernde Zeit leichter Aussagen über die Lage der freien Intelligenz machen als über deren Situation im frühen Mittelalter. Die Völkerwanderungszeit und die ersten Jahrhunderte der Christianisierung und Berührung des Germanentums mit der antiken Welt bieten ein vielfältiges Bild von Übergängen, wobei sich vor allem in der Geisteswelt auch der (gegen das Hochmittelalter noch zunehmende) Einfluß des Byzantinischen Erbes und der arabischen Kulturblüte abzeichnet. Von den Berufen an die Palastschule Karls des Großen (Alkuin) bis zur Gründung der Universitäten und Hohen Schulen während der ersten Renaissance des 12. Jahrhunderts mehren sich Anerkennung und Ansehen wissenschaftlicher Bildung, geistiger Arbeit und ihrer Träger. "Die in erster Linie dem Stand der Kleriker zuerkannte besondere Achtung mußte damit aber auch den anderen Angehörigen geistiger Berufe zugute kommen" ¹⁾, zumal im Mittelalter ein starkes Bewußtsein der Vorherrschaft sittlicher und geistiger Kräfte über die Welt des Materiellen lebendig war.

a) Die Periode mönchischer Heilkunst (neben der auch weiterhin wirkenden Volksheilkunde) scheint nur Übergang gewesen zu sein. Im 10. Jahrhundert unterscheidet man den Arzt als "Physicus"

¹⁾ Deneke, a.a.O. S. 29

(etwa gleichbedeutend mit "Internist") vom "Chirurgus", der eine weit kürzere Ausbildungszeit hat und in nicht allzu weiter Entfernung vom Bader steht. Für die gesellschaftliche Geltung des Physicus vor allem ist bedeutsam, daß der Träger eines Dokortitels dem Träger eines (niederen) Adelsprädikats praktisch gleichgestellt wurde ¹⁾. Die verschiedenen Medizinalordnungen der Hohenstaufenkaiser, vor allem Friedrichs II., verbesserten und festigten die Rechtsstellung der Ärzte. Die mittelalterliche ständische Ordnung führte früh zu medizinischen Ausbildungsordnungen.

b) Da im germanischen Raum das Recht Laienrecht war, kann eigentlich erst seit der Wiederentdeckung des Römischen Rechts durch die Glossatoren von einem Juristenstand die Rede sein. Glossatoren und die ihnen folgenden Kommentatoren ²⁾ waren sowohl als Rechtslehrer wie auch für die Praxis als Gutachter, Richter und Advokaten tätig. Diese vom Bürgertum getragene Entwicklung ist mit dem aufblühenden Städtewesen eng verknüpft. Soziale Position und ökonomische Lage des Juristenstandes, vor allem der sich langsam emanzipierenden Anwaltschaft, sind durch eine sich steigernde Wertschätzung charakterisiert. In den (zentralisiert verwalteten) Ländern England und Frankreich ³⁾ gewinnt die Anwaltschaft darüber hinaus treibende und mitentscheidende Bedeutung für die politische Entwicklung. Bemerkenswert für den festen Platz der praktizierenden Anwaltschaft im ständischen Ordnungsgefüge der spätmittelalterlichen Welt ist, daß z.B. in London die Ausbildung des juristischen Nachwuchses in der Hand der Praktiker liegt, die beide in berufsständischen Korporationen vereint sind ⁴⁾. Die Älteren sind verpflichtet, den Nachwuchs auch theoretisch im geltenden (die Univer-

¹⁾ Deneke, a.a.O. S. 29

²⁾ Rechtsschule der Glossatoren gegen Ende des 11. Jhd. in Bologna; Bewegung der Kommentatoren im 14. Jhd., ebenfalls von Italien ausgehend (vgl. P. Koschaker "Europa und das Römische Recht", 2. Auflage, München-Berlin 1953, S. 59 bzw. 87).

³⁾ In Paris werden schon im 14. Jhd. die Richter grundsätzlich der Schicht der Anwälte entnommen (bei Deneke, a.a.O. S. 32)

⁴⁾ P. Koschaker, a.a.O. S. 172 ff. (auch Deneke, ebenda)

sitäten lehren nur kanonisches und römisches) Recht auszubilden. Deneke glaubt annehmen zu können, daß - trotz der gerade im Juristenstand scharf profilierten berufsständischen Solidarität, einer materiell angemessenen Situation und einer gefestigten Rechtsstellung des Einzelnen - von einer persönlichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Unabhängigkeit des Berufsangehörigen im liberalen Sinn nicht die Rede sein dürfe, umso mehr aber von einer solchen des Gesamtstandes, in welche die Selbständigkeit des Individuums eingebunden war.

c) Der "Beruf" des Künstlers dürfte ebenfalls erst nach einer gewissen Periode der Konsolidierung des gesellschaftlichen Lebens wiedererstanden sein. Die relativ frühe Gründung einer Dichter- und Gelehrten-Akademie sowie einer Palastschule durch Karl den Großen bedeutete für die Stellung der Intelligenz in Staat und Gesellschaft einen Akt höchster Anerkennung, sicher nicht ohne die politische Nebenabsicht, den Trägern geistigen Kapitals einen Platz zuzuweisen, von dem aus sie die weitere politische und kulturelle Entfaltung der jungen Nation wirksam beeinflussen konnten. Kunsthandwerk und bildende Kunst erfahren in den mit Grundbesitz (als ökonomischer Grundlage) reich ausgestatteten Klöstern eine sorgsame Pflege. Der Schwerpunkt des kulturellen Lebens verschiebt sich im Lauf der weiteren Entwicklung dann aus den Klöstern an die höfischen Burgen und Schlösser. Selbständigkeit und Freiheit werden den Dichtern, Troubadouren und Minnesängern (Walther von der Vogelweide!) jedoch schließlich zur Last. Eine besondere soziologische Bildung des Mittelalters stellen die Bauhütten dar, die als Selbstverwaltungskörperschaften unter Führung der Baumeister und Architekten eine streng hierarchische Gliederung zeigen und einen eigenen Platz im ständischen Ordnungsgefüge innehaben. Maler und Bildhauer beginnen als erste sich aus dieser Ordnung zu lösen, um selbständig und sesshaft zu werden und sich mit ihresgleichen wieder in Zünften zusammenzuschließen. Mit Verfall des Rittertums und dem Aufstreben des bürgerlichen Städtewesens eröffnen sich auch dem Künstler des späten Mittelalters neue gesellschaftliche, rechtliche und wirt-

schaftliche Perspektiven. - Ein besonderer Typ "freier Intelligenz" ganz besonderer Art sind die Vaganten, die als Außenseiter, als an sich berufslose, vogelfreie Intellektuelle ohne Standort und Aufgabe in der streng geordneten Gesellschaft das hoch- und spätmittelalterliche Intelligenzproletariat darstellen, die dann schließlich auch zum Einsturz bzw. der Zersetzung des mittelalterlichen Ordnungsgefüges das Ihre beitragen und die Neuzeit vorbereiten helfen.

Deneke kommt in seinem Versuch, die soziale und rechtliche Position der "freien" Intelligenz während des europäischen Mittelalters zu bestimmen, zu der Feststellung, daß wirtschaftliche und gesellschaftliche Unabhängigkeit und Freiheit der Intelligenz nur im Rahmen der strengen mittelalterlichen Ordnung, nur innerhalb der ständischen Bindungen möglich war, es sei denn jenseits aller sozialen Bindungen (wörtlich) auf der Straße (Vaganten). Die akademischen Berufe hatten zwar ihren festen und hochgeachteten Platz in diesem "ordo", der Gedanke der inneren Freiheit des geistig und künstlerisch Schaffenden war für die Vorstellungswelt des Mittelalters aber kaum vollziehbar, ja teuflisch. "Die persönliche und berufliche Individuation der heute als frei ausgeübten Berufe vollzieht sich geradezu als Emanzipation. .. Hinsichtlich der gesellschaftlichen Verpflichtungen freilich, die erst das Recht auf die individuellen Freiheiten begründen, bleiben mittelalterliche Traditionen und Vorstellungen gerade für die Angehörigen freier Berufe auch in der Moderne vielfach wirkungskräftig" ¹⁾, und zwar in Erinnerung an einen Freiheitsbegriff, der älter ist als der des neuzeitlichen Liberalismus und jenen "überlebt hat oder überleben wird, soweit es jedenfalls die freien Berufe betrifft" ²⁾.

Die Neuzeit

Es kann hier nicht die Aufgabe sein, die in den Ländern Europas sehr verschiedenartige und auch zeitlich unterschiedliche Entwicklung der freien Intelligenzberufe seit der Renaissance zu verfolgen,

¹⁾ Deneke, a.a.O. S. 42

²⁾ derselbe, a.a.O. S. 33/34

obwohl gerade unsere heutige Sozialstruktur mit ein Ergebnis dieser Entwicklung ist. - Von den humanistischen Ärzten, die der führenden, kulturell tonangebenden Gesellschaftsschicht angehörten über die vom landesherrlichen bzw. stadtfürstlichen Absolutismus (Italien) beamteten Ärzte bis zur Entwicklung im Deutschen Reich, die bis 1914 für die Ärzteschaft (aus der sich der Beruf des Zahnarztes bereits verselbständigt hatte) hinsichtlich Rechtsstellung, Sozialprestige und wirtschaftlicher Position als Blütezeit freiberuflichen Schaffens erscheint, liegen eine Unzahl von freiheitlichen Bestrebungen, die gerade für das rasche Fortschreiten der medizinischen Wissenschaft nicht ohne Bedeutung waren. Trotz der Festigung des Anwaltsstandes in der Renaissance und während der Reformations- und Gegenreformationszeit verfiel die im Zeitalter des Barock gerade in Deutschland. Im gleichen Maße wie ein Großteil der Advokaten sich von den alten berufsethischen Grundsätzen entfernte, verfiel deren öffentliches Ansehen, was schließlich sogar zu einer zeitweisen Abschaffung dieses Berufes im absolutistischen Staat führte, der an ihre Stelle beamtete Assistenzräte und Justizkommissare setzte ¹⁾. Mit der Gedankenwelt der französischen Revolution und dem Aufleben liberaler rechtsstaatlicher Ideen im 19. Jahrhundert verbesserte sich auch wieder die Rechtsstellung des Anwalts. Die Aufhebung der Zulassungsbeschränkungen im Jahre 1878 blieb nicht ohne Gefährdung des Standes wegen Anwaltskammern und Anwaltsvereine als Kräfte der Selbstkontrolle ins Leben traten. - Mit Erfindung der Buchdruckerkunst ergaben sich für den Schriftsteller (in der Erweiterung des Lesekreises) neue Möglichkeiten ebenso wie neue Gefahren (unerlaubter Nachdruck); aus humanistischer Wurzel konnte der Beruf des freien Literaten und Journalisten entstehen ²⁾. In der bildenden Kunst erscheint das Phänomen des Marktes (Kunstproduktion auf Vorrat für den Händler), nachdem neben die Kirche das Bürgertum und der weltliche Souverän als Auftraggeber getreten waren, ganz abgesehen

¹⁾ Dazu Deneke, a.a.O. S. 49

²⁾ Als dessen ersten Vertreter bezeichnet man Pietro Aretino (1492-1556), bekannt durch seine Schmähe- und Spottverse für den "Papa" sowie seine (in der Regel erfolgreichen) Bettelbriefe an die Großen seiner Zeit ("Der Große Brockhaus" 15. Auflage).

von der Erweiterung und Verlagerung des thematischen Vorwurfs. Es taucht auch bereits der Gedanke des geistigen Eigentums auf; "das schöpferische Individuum hat den Triumph und das Elend seiner geistigen Freiheit erobert" ¹⁾. Literatur und Kunst sind allenthalben "hoffähig" geworden und ihre Träger werden durch Erhebung in den Adelsstand hoffähig gemacht, wobei die damit verknüpfte wirtschaftliche Abhängigkeit der Künstler und Publizisten keineswegs geistige Unfreiheit und Bevormundung bedeutete. Die Aufklärung mit ihren Popularisierungstendenzen, die Zeit des Bildungsbürgertums und die aus der technischen Entwicklung sich ergebende Bevölkerungsumschichtung blieben nicht ohne Einfluß auf die gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung dieser freischaffenden Intelligenzberufe.

In der Neuzeit entsteht schließlich auch eine Reihe neuer Intelligenzberufe, deren Individuation auf die Entfaltung und Komplizierung des wirtschaftlichen und technischen Lebens zurückzuführen ist. Technik und erwerbswirtschaftlicher Geist (aus dem individualistischen Lebensgefühl der Renaissance erwachsen) schaffen die Berufe des Hof-, Kriegs- und Stadtingenieurs, des Festungsbautechnikers, sowie (seit dem 16. Jhd.) den des auf alchimistischem, technischem und wirtschaftlichem Gebiet tätigen Projektenmachers oder Projektanten. Mit diesen Leuten, die sich mit Hilfe geistiger Arbeit ihr Brot zu verdienen suchten und wirtschaftlich frei bzw. vogelfrei waren, möchte Deneke nicht nur die Entstehungsgeschichte des freiberuflichen Chemikers und Technikers beginnen lassen, sondern ebenso auch die Anfänge der freiberuflichen Wirtschaftsberatung, ohne dabei auf die wichtigere und ältere Wurzel, nämlich den Revisorenberuf, vergessen zu wollen ²⁾. Charakteristisch für diesen Projektenmacher (er ist in der zweiten Hälfte des 18. Jhd. wieder restlos verschwunden) ist es aber vielleicht, daß er weniger einen einzigen neuen Berufsstand umschloß als vielmehr die Ansätze zu einer ganzen Reihe von neuen Berufen.

¹⁾ Deneke, a.a.O. S. 53

²⁾ Nach Deneke (S. 57) hat Sombart auf die Bedeutung der Projektanten für die Entwicklung des kapitalistischen Unternehmertums (Manufakturen!) hingewiesen.

Die Entwicklung des Revisionsberufes

Diese eben erwähnte zweite (und sicher wichtigere) Wurzel eines freiberuflichen wirtschaftsberatenden und buchprüfenden Berufsstandes läßt sich, vor allem in Italien, bis auf die Anfänge der kaufm. Buchführung selbst (12./13. Jhd.) zurückverfolgen. Ausgangspunkt des freien Revisionsberufes war wohl die interne Revision und Kontrolle der Betriebe ¹⁾, doch setzt eine selbständige Entwicklung dieses Berufsstandes praktisch erst mit der sogenannten kapitalistischen Wirtschaftsentwicklung ein, und da zuerst wieder in den Handelszentren Italiens, wo sich auch die ersten Zusammenschlüsse nachweisen lassen. Voraussetzung der Mitgliedschaft im ersten Berufsverband der Revisoren ²⁾ war bereits eine bestandene Fachprüfung. Der älteste Berufsstand im deutschen Prüfungs- und Treuhandwesen ist der Beruf des "gerichtlich beeidigten Bücherrevisors" ³⁾, wobei die Vereidigung und Bestellung bis zum 19. Jhd. in der Regel von den Gerichten vorgenommen wurde ⁴⁾. Gegen Ende des 19. Jhd. ging diese Befugnis auf die Magistratsbehörden und schließlich auf die Handelskammern über ⁵⁾: 1900 wurde der Beruf in den § 36 der Gewerbeordnung aufgenommen, wonach Einzelprüfer (durch die Industrie- und Handelskammern) als Bücherrevisoren öffentlich bestellt und beeidigt werden konnten. Da aber ursprünglich die einzelnen Handelskammern ihrer Auswahl für die öffentliche Bestellung sehr verschiedenartige Grundsätze

¹⁾ WP-Jahrbuch 1954, a.a.O. S. 1

²⁾ "Collegio dei Raxonati", das unter dem Protektorat des Staates 1581 in Venedig gegründet wurde. (Einzelheiten darüber bei A. Schmid "Chartered Accountants und Treuhandgesellschaften", 2. Auflage, Leipzig-Wien 1922 (1. Aufl. 1907!), S. 43; vgl. auch W. Voß "Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen", Stuttgart 1930, S. 5)

³⁾ Die Akten des Königl. Staatsarchivs Wetzlar aus dem Jahre 1589 weisen bereits Aufzeichnungen über einen gerichtlich beeidigten Bücherrevisor auf (Voß, a.a.O. S. 8)

⁴⁾ Vorschriften über die Beeidigung z.B. in der (lokalen Charakter tragenden) Fallitenordnung der Hansestadt Hamburg vom 31.8.1773. Dazu C. Eisfeld "Der Fallitenbuchhalter in Hamburg" in "Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung" 1936 S. 541 ff. (zitiert bei O. Hintner, a.a.O. S. 9) und C. Eisfeld "Hamburg Vom Fallitenbuchhalter zum Wirtschaftsprüfer" in WP 1953, S. 1

⁵⁾ Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksache 202, S. 18 ff.

zu Grunde legten und im übrigen jeder, der Lust hierzu hatte, sich als Bücherrevisor betätigen konnte¹⁾, fehlte dem deutschen Revisorenstand eine einheitliche Qualifikation völlig²⁾. Die soziale und wirtschaftliche Stellung des Berufsstandes dürfte ebenfalls recht uneinheitlich gewesen sein, zumal sich damals neben fachlich ausgezeichneten Personen in nicht geringer Zahl Arbeits- und Stellenlose aus allen kaufm. Berufen als "Revisoren" und Stundenbuchhalter zu beschäftigen suchten. In Fachkreisen mußte sogar gerügt werden, daß auch vorbestrafte Individuen sich als Bücherrevisoren, Treuhänder, Treuhandgesellschaften usw. bezeichneten³⁾.

Unmittelbar nach dem Ende des ersten Weltkriegs trugen Verordnungen und Erlasse betr. die Bestellung von Bücherrevisoren verschiedener Länder des Deutschen Reiches zur Klärung des Berufsbildes bei⁴⁾, bis 1926 vom Deutschen Industrie- und Handelstag die "Normativbestimmungen des Ausschusses für das Buchsachverständigenwesen beim DIHT" erlassen wurden, die bereits 1924 unter Hinzuziehung des "Verband Deutscher Bücherrevisoren"⁵⁾ erarbeitet und den Industrie und Handelskammern empfohlen worden waren. Sie blieben bis zu ihrer Ablösung durch die "Bestimmungen über die Verleihung der berufsständischen Bezeichnung 'Wirtschaftstreuhänder NSRB' und die öffent

1) O. Hintner, a.a.O. S. 10

2) Einen weiten Vorsprung gegenüber Deutschland hatten auf diesem Gebiet England und Schottland mit dem hochqualifizierten Beruf des "accountant" errungen (vgl. dazu Hintner, a.a.O. S. 7 ff.). Das "Institute of Chartered Accountants of Scotland" konnte 1954 die 100-Jahr-Feier begehen (dazu: "100 Jahre Berufsgeschichte in Schottland" in WP 1954, S. 162; "Zur Geschichte und geistigen Grundlage des WP-Berufs" in WPg 1954, S. 529 sowie W. Koch, a.a.O. S. 55)

3) O. Hintner, a.a.O. S. 10 (zitiert nach W. Voß, a.a.O. S. 17)

4) z.B. Verordnung des Senats der Hansestadt Hamburg betr. die Ernennung beeidigter Bücherrevisoren vom 24.11.1919; Erlaß des Preuß. Handelsministers vom 10.2.1922 betr. Anstellung von Bücherrevisoren (vgl. Bundestags-Drucksache III/202 S. 18)

5) der nicht (wie in BT-Drucksache III/202 S. 18 angegeben) 1898 gegründet wurde, sondern vielmehr 1905 aus dem am 17.11.1896 gegründeten "Verband Berliner Bücherrevisoren" hervorgegangen ist (dazu: W. Koch, a.a.O. S. 55 und "WPg" 1957 S. 50)

liche Bestellung und Vereidigung als Bücherrevisor" vom 9.11.1937 in Geltung ¹⁾, die ihrerseits dann durch die Verordnung über den Zusammenschluß auf dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens vom 23.3.1943 (RGBl.I S. 157) mit gleichzeitiger Streichung des Wortes "Bücherrevisor" in § 36 der Gewerbeordnung abgelöst wurde.

Seit 1890 gab es daneben auch sogenannte Treuhand-Gesellschaften, die ursprünglich weniger als Prüfungs- denn als Finanzierungs- gesellschaften (unter Mitwirkung von Großbanken) gegründet worden waren. Die Aufnahme der Prüfungstätigkeit erfolgte 1902; sie wurde 1907 auch auf das 'Ausland ausgedehnt ²⁾. Ihre überragende Stellung ist zum erheblichen Teil auf diese enge Verbindung mit den deutschen Kreditbanken zurückzuführen ³⁾. - Im "Reichsbund Deutscher Treuhand-Aktiengesellschaften e.V." waren 1930 18 sogenannte Bank treuhandgesellschaften zusammengeschlossen, während im "Treuhand- verband, Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften e.V. Berlin" zur gleichen Zeit 75 mittlere und kleinere Treuhand- gesellschaften (zum Teil Facadengesellschaften für Einzelprüfer) vereinigt waren ⁴⁾. Frielinghaus ⁵⁾ bestätigt diesen Treuhandge- gesellschaften, daß sie die besten Prüfungskräfte in sich vereinigen und oft ganz Vorzügliches leisteten, daß jedoch ihr Ruf in Gefahr geriet, "unter der Betätigung der übergroßen Zahl von untüchtigen, ja zweifelhaften Gesellschaften zu leiden. Zudem sind manche Treuhand- und Revisionsgesellschaften über ihren eigentlichen Auf-

1) Vgl. BT-Drucksache III/202 S. 19, wo Einzelheiten über die Voraussetzungen für die öffentliche Bestellung und die allgemeinen Grundsätze für die Berufsausübung zu finden sind.

2) So W. Koch, a.a.O. S. 56

3) O. Hintner, a.a.O. S. 10

4) Im einzelnen W. Koch, a.a.O. S. 56 ff. (Zahlenmaterial nach Voß, (a.a.O. S. 39), der auch über die zahlenmäßige Entwicklung und das Kapital der Gesellschaften Aufschluß gibt (anhand des Treuhand-Verzeichnisses 1930/31 von H.A. Ertel).

5) O. Frielinghaus "Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. Ausbildung und Organisationsgrundsätze", 2. Auflage, Berlin 1932, S. 1

gabenkreis hinausgegangen und haben eine Geschäftstätigkeit auf fast allen Gebieten der kaufmännischen, technischen und juristischen Betätigung entfaltet, was ihre Zuverlässigkeit auf dem Revisionsgebiet nicht gerade erhöht hat."

Unter dem Eindruck der wirtschaftlichen Entwicklung während und unmittelbar nach der Wirtschaftskrise von 1929/30, die zum Zusammenbruch namhafter Firmen und Bankhäuser geführt hatte, wurde durch Verordnung des Reichspräsidenten ¹⁾ für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien die Pflichtprüfung vorgeschrieben, wobei nach dem durch Aktienrechtsnovelle von 1931 zusätzlich eingefügten § 262a HGB diese Prüfung des Jahresabschlusses durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu erfolgen hat, bevor dieser der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird ²⁾. Art. 5 der ersten DVO vom 15. 12. 1931 ³⁾ bestimmt, daß die Fähigkeit zur Ausübung der Tätigkeit als Bilanzprüfer nur die (auf Grund der Ländervereinbarung) öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer oder Prüfungsgesellschaften besitzen, welche in die von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer zu führende Liste eingetragen sind ⁴⁾.

Als "Ländervereinbarung" pflegen jene Grundsätze bezeichnet zu werden, die 1930/31 zwischen der Reichsregierung und den Regierungen der Länder für die Bestellung der "öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer" vereinbart und als Anlage zur Ersten DVO vom 15. 12. 1931 (RGBl. I S. 761) veröffentlicht wurden. Sie enthalten Normen, die auf eine persönliche und fachliche Qualifikation der Wirtschaftsprüfer abgestellt sind (Prüfungs- und Bestellungsverfahren mit

-
- 1) VO des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19.9.1931 (RGBl. I S. 493)
 - 2) Die Vorschrift wurde in § 135 des Aktiengesetzes vom 30.1.1937 übernommen.
 - 3) Erste VO zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der VO des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 15.12.1931 (RGBl. I S. 760)
 - 4) Vgl. O. Hintner, a.a.O. S. 11
 - 5) Vgl. die sieben Grundgedanken bei W. Koch, a.a.O. S. 64/65

Zulassungsbedingungen und einer Prüfungsordnung, Grundsätze für den Begriff der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer usw.⁵⁾, und in ihnen war auch der Begriff "Wirtschaftsprüfer" zuerst aufgetaucht, nachdem die erst verwendete Bezeichnung "Wirtschaftstreuhänder" abgelehnt worden war¹ auf Grund dieser "Ländervereinbarung" wurde auch eine "Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer" beim Deutschen Industrie- und Handelstag geschaffen, die Grundsätze für die zur Durchführung der Ländervereinbarung erforderlichen einheitlichen Bestimmungen vorzuschlagen und auf deren einheitliche Durchführung und Handhabung hinzuwirken hatte. Damit war der Beruf des "Wirtschaftsprüfers" ins Leben getreten, wobei allerdings die Zulassungen und (nicht nur formalen) Prüfungen noch einige Zeit in Anspruch nahmen. Prüfungspflichtig waren erstmals die Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 30.9.1931 begonnen hatten. Bemerkenswert ist, daß in Kreisen der Wirtschaft, vor allem bei Familiengesellschaften, hinsichtlich dieser Pflichtprüfung anfänglich ein gewisser Widerstand überwunden werden mußte²⁾.

Der Arbeitsbereich des Wirtschaftsprüfers wurde in den folgenden Jahren durch die DVC über die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand (einschließlich der Kreditinstitute

¹⁾ Nach W. Prion ("Betriebsführung, Wirtschaftsberatung und der Wirtschaftsprüfer", Berlin 1931, S. 25/26) ist "die Bezeichnung Wirtschaftsprüfer fünf Minuten vor Torschuß gefunden und akzeptiert worden", nachdem die in Kreisen der Bücherrevisor und Treuhandgesellschaften benutzte Bezeichnung "Wirtschaftstreuhänder" bei den Juristen, Technikern und Volkswirten keine Gegenliebe gefunden hatte. - Aber auch die Interpretation des Begriffs "Wirtschaftsprüfer", der damals noch nicht den ihn heute bestimmenden Inhalt hatte, führte zu heftigen Meinungsverschiedenheiten (A. Schlomann "Wirtschaft, Technik und Wirtschaftsberatung", Berlin 1932, nach einem Hinweis bei C. Eisfeld "Zur Entstehungsgeschichte des Wirtschaftsprüferberufes in 'WPg'" 1956, S. 450 ff.).

²⁾ Diesem Zögern (begründet durch die Ansicht einiger Kommentatoren, die bei Einverständnis aller Gesellschaftsorgane von einer Prüfungspflicht absehen zu können glaubten) wurde durch die 7. DVO der aktienrechtlichen Vorschriften usw. (RGBl. I S. 4) vom 8.6.1934 ein Ende bereitet, nach der die Gerichte durch Ordnungsstrafen die Gesellschaften zur Wahl eines Abschlussprüfers anzuhalten hatten (vgl. dazu: W. Koch, a.a.O. S. 67).

der öffentlichen Hand!) vom 30.3.1933 (RGBl. I S. 537), durch das Änderungsgesetz zum Genossenschaftsgesetz vom 20.12.1933, sowie das Gesetz über die Prüfung von Jahresabschlüssen der Banken vom 3.6.1937 mit der Verordnung vom 7.7.1937 (RGBl. I S. 763) noch ausgedehnt ¹⁾. Hinzu kam außerdem die immer stärkere Heranziehung des Wirtschaftsprüferberufs zu sonstigen, nicht gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen.

Als Mittelstufe des deutschen Prüfungswesens ist der "Vereidigte Bücherrevisor" geschaffen worden, der qualifizierter Buchprüfer und Sachverständiger ist, ohne jedoch zur Durchführung von Pflichtprüfungen nach dem Aktiengesetz usw. berechtigt zu sein ²⁾. Reichseinheitliche Grundlage waren für diesen Beruf die am 9.11.1937 ergangenen "Bestimmungen über die Verleihung der berufsständischen Bezeichnung 'Wirtschaftstreuhandler NSRB' und die öffentliche Bestellung und Vereidigung als Bücherrevisor" (s. oben S. 21/22). Die "Verordnung über den Zusammenschluß auf dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens" des Reichswirtschaftsministers vom 23.3.1943 (oben S. 22) kündigte dann eine Neuregelung des Verfahrens an, dessen Einzelheiten jedoch nicht mehr festgelegt worden sind; es wurde lediglich die bisherige Berufsbezeichnung "Vereidigter Bücherrevisor" mit sofortiger Wirkung in "Vereidigter Buchprüfer" geändert, der Beruf durch Streichung des Wortes "Bücherrevisor" in § 36 der Gewerbeordnung deren Bestimmungen entzogen sowie organisatorisch mit den Angehörigen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens in der "Reichskammer der Wirtschaftstreuhandler" vereinigt ³⁾.

1) Einzelheiten bei W. Koch, a.a.O. S. 68

2) O. Hintner, a.a.O. S. 11

3) Dazu WP-Jahrbuch 1954, a.a.O. S. 70/71. - In der "Reichskammer der Wirtschaftstreuhandler" waren somit die Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie die vereid. Buchprüfer zusammengefaßt. Die Reichskammer war Rechtsnachfolgerin des "Instituts der Wirtschaftsprüfer". Die Hauptstelle wurde durch Anordnung des Reichswirtschaftsministers vom 15.6.1943 in die "Hauptstelle für das Wirtschaftstreuhandwesen" umgewandelt. (Dazu: O. Hintner, a.a.O. S. 12)

Neben den Berufen des Wirtschaftsprüfers und des vereid. Buchprüfers sind an dieser Stelle noch kurz die beiden, vorwiegend auf steuerlichem Gebiet tätigen, Berufsgruppen der Steuerberater und Helfer in Steuersachen zu behandeln. Ausgangspunkt für sie war das "Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern" vom 6.5.1933 (RGBl. I S. 257) ¹⁾, und die Einfügung eines § 107a in die Reichsabgabenordnung ²⁾. Wenn 1955 auch ein Drittel aller Steuerberater zugleich Wirtschaftsprüfer oder vereid. Buchprüfer waren so verbleibt - neben den über 15 000 Helfern in Steuersachen (s. oben S. 8) - doch eine relativ große Anzahl (1955 = 2 057) von Steuerberatern, die nur durch diese amtliche Zulassung qualifiziert ist, so daß von einer eigenen Berufsgruppe gesprochen werden kann. Durch VO des Reichsfinanzministers vom 12.6.1943 wurden die Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften sowie durch eine Zweite VO des RdF vom 8.7.1943 die Helfer in Steuersachen und Steuerhelfergesellschaften in der "Reichskammer der Steuerberater" (Sitz Berlin) zusammengeschlossen ⁴⁾.

Zusammenfassend sei an dieser Stelle als Ergebnis festgehalten, daß

- a) vor dem Zusammenbruch im Jahre 1945 eine reichseinheitliche berufsrechtliche Regelung für die wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufe galt,
- b) eine relativ eindeutige Differenzierung hinsichtlich der Abgrenzung zwischen den verschiedenen Berufsgruppen bestand, und
- c) darauf eine genaue Funktionsteilung hinsichtlich der Aufgaben dieser Berufe aufgebaut war.

¹⁾ Ziff. 2 des § 107 Abs. 3 AO, der die Fassung des Art. II dieses Gesetzes darstellt. Dazu DVO vom 18.2.1937 (RGBl. I S. 245), Runderlaß vom 18.2.1937 (RStBl. S. 314) in Verbindung mit der "Steuerberater-Prüfungsordnung" vom 3.4.1937 (RStBl. S. 457), geändert am 24.7.1939 (RStBl. S. 857); Neuregelung durch RdF-Erlaß vom 18.2.1941 (RStBl. S. 143).

²⁾ Eingefügt durch das Gesetz zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung vom 13.12.1935 (RGBl. I S. 1478).

³⁾ Vgl. Deneke, a.a.O. S. 134 (Tabelle VI)

⁴⁾ Sie war das Gegenstück zu der "Reichskammer der Wirtschaftstreuhänder" (Sitz Berlin) (s. oben S. 25)

a die Gestaltung des Berufsrechts aus der Besatzungszeit nach 1945 bis heute nicht überholt worden ist, bildet dieses bereits den Ausgangspunkt unserer eigentlichen Betrachtung.

weiter Abschnitt: Zur berufsrechtlichen Neuordnung des Wirtschaftsprüfer-Berufs

1. Die derzeitigen rechtlichen Grundlagen

1.) "Durch den Zusammenbruch im Jahre 1945 wurde auch der organisatorische Zusammenschluß des Prüferberufes in einer einheitlichen Organisation aufgelöst. Das Berufsrecht ging auf die Länder über." ¹⁾ Über die Vorbereitungen und die Gesetzgebungsakte einschließlich ihres wesentlichen Inhalts) in den einzelnen Ländern im Laufe dieser ersten Nachkriegsjahre gibt Koch ²⁾ einen recht eingehenden Überblick, auf den in diesem Rahmen nur verwiesen werden kann. Unterschiedlich vollzog sich die Entwicklung des Berufsrechts vor allem hinsichtlich der Besatzungszonen, während die in jeweils einer Zone liegenden Länder zu relativ einheitlichen Lösungen kamen, die jeweils als fast gleichlautende Änderungsgesetze veröffentlicht wurden und denen sich die verschiedenen Durchführungs- und Änderungsverordnungen auf Länderbasis anschlossen.

1) Amerikanische Zone:

Das vom Länderrat der amerikanischen Zone vorgelegte und von der amerikanischen Militärregierung genehmigte "Gesetz über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater" wurde in Bayern als Gesetz Nr. 105 vom 9.3.1948 (Bayer. Gesetz- und Verordnungsblatt 7/48 vom 31.3.1948), in Württemberg-Baden als Gesetz Nr. 911 vom 17.12.1947 (Regierungsblatt der Regierung Württemberg-Baden vom 30.1.1948), in Hessen als Gesetz vom 13.12.1947 (Gesetz- und Verordnungs-

1) O. Hintner, a.a.O. S. 12

2) W. Koch, a.a.O. S. 101 - 138

blatt für das Land Hessen vom 10.1.1948) und in Bremen, das ebenfalls zur amerikanischen Besatzungszone gehörte, als Gesetz vom 26.2.1948 (Gesetzblatt der Freien Hansestadt Bremen vom 5. 3.1948) veröffentlicht ¹⁾).

Wirtschaftsprüfer, vereid. Bücherrevisoren und Steuerberater bedürfen zur Ausübung ihres Berufes der öffentlichen Bestellung, die durch den Staatsminister für Wirtschaft im Einvernehmen mit dem Staatsminister der Finanzen erfolgt. Die persönliche und fachliche Eignung wird von einem Zulassungs- bzw. Prüfungsausschuß festgestellt. Die Berufsbezeichnungen sind geschützt und die Führung verwechslungsfähiger Bezeichnungen ist strafbar. Für Wirtschaftsprüfer ist ein abgeschlossenes einschlägiges Hochschulstudium grundsätzlich Voraussetzung zur Zulassung. Die Mitgliedschaft in einer für die einzelnen Berufsgruppen auf Länderbasis errichteten Berufsvereinigung (Institute, Vereine, Kammern) ist nicht verpflichtend.

Als solche existierten für Wirtschaftsprüfer das frühzeitig (1945) gegründete "Institut der Wirtschaftsprüfer in Bayern", die "Kammer der Wirtschaftsprüfer, vereid. Bücherrevisoren und Steuerberater, Württemberg-Baden e.V." (Genehmigung der Statuten am 21.6.1946), die "Kammer der Wirtschaftsprüfer und vereid. Buchprüfer in Hessen e.V." (Satzung vom 31.10.1946), sowie die "Vereinigung der Wirtschaftsprüfer Bremen" (August 1945). Interessant ist hier, daß sich in jeder dieser Vereinigungen ein anderer Berufskreis zusammengefunden hatte, von der exklusiven Regelung ausschließlich für Wirtschaftsprüfer in Bayern und Bremen über die Vereinigung von Wirtschaftsprüfern und vereid. Buchprüfern ²⁾ in Hessen bis zur Kammer in Württemberg-Baden, wo in § 4 der Satzungen sogar die Aufnahme von Helfern in Steuersachen vorgesehen ist.

¹⁾ Dazu in diesen Ländern (einschließlich Bremen und Kreis Lindau 12 Durchführungsverordnungen, Rechtsanordnungen bzw. Richtlinien (vgl. Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksache 201, S. 27/28 = Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer)

²⁾ Auffallend ist die abweichende Berufsbezeichnung "vereid. Buchprüfer" im Gegensatz zu den anderen Ländern der US-Zone.

b) Britische Zone:

Für die Länder Rheinland-Westfalen, Niedersachsen, Schleswig-Holstein und Hamburg erging durch das Zentralamt für Wirtschaft in der britischen Zone die "Verordnung über eine Berufsordnung für die Angehörigen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens" vom 20.12.1946, der fünf Anlagen beigefügt waren, die zusammen mit den am gleichen Tag ergangenen "Ausführungsbestimmungen zur Prüfungs- und Bestellungsordnung für Wirtschaftsprüfer und vereid. Buchprüfer (= Anlage 1)" ¹⁾ eine von vornherein geschlossene und alle Einzelheiten regelnde Berufsordnung ergaben. Dazu wurden, wieder einheitlich für die Länder dieser Zone, verschiedene Durchführungsverordnungen erlassen ²⁾. - Wichtig für die weitaus präzisere Berufsgesetzgebung war hier die Tatsache, daß die britischen Besatzungsstellen mit den Problemen des Berufsstandes infolge des in England hoch entwickelten Prüfungs- wesens (Public Accountants) von vornherein vertraut waren. Ihre stark festgelegten Berufsvorstellungen wären jedoch den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beinahe gefährlich geworden, da in England die Berufsausübung in Form einer Kapitalgesellschaft nicht üblich ist. ³⁾

Die steuerberatenden Berufe waren nicht in die Regelung mit ein-

- 1) Veröffentlicht in: Amtlicher Anzeiger, Beiblatt zum Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen 1947 S. 16; Amtsblatt für Niedersachsen 1947 - Staatsanzeiger - S. 44; Amtsblatt für Schleswig-Holstein 1947 S. 148; Amtlicher Anzeiger, Beiblatt zum Hamburgischen Gesetz- und Verordnungsblatt 1947, S. 109 (vgl. BT-Drucksache III/201, S. 26/27). Eine eingehende Besprechung findet sich bei W. Koch, a.a.O. S. 124 ff., ein Abdruck der VO, der 5 Anlagen, der Ausführungsbestimmungen und der Ersten DVO in "WP" 1953, S. 21.
- 2) Vgl. BT-Drucksache 201 S. 17. - Wichtig sind vor allem die Bestimmungen der "Ersten Anordnung zur Änderung und Durchführung der VO über eine Berufsordnung für die Angehörigen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens" vom 15.3.1948, die einschneidende Anerkennungsvoraussetzungen für WP-Gesellschaften enthalten. (vgl. Koch, a.a.O. S. 124)
- 3) Hierauf ist im Zusammenhang mit dem Problem der WP-Gesellschaften noch zurückzukommen.

geschlossen. Amtliche Organe des Berufs sind die "Landeskammern für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen", die eine "Hauptkammer" bilden. Diese Berufskammern sind "zur Wahrung der Gesamtinteressen des Berufes" bestimmt, vor allem ist ihnen die Ehrengerichtbarkeit übertragen. Für die fachlichen Aufgaben bestehen daneben Berufsvereine mit freiwilliger Mitgliedschaft, wie das "Institut der Wirtschaftsprüfer e.V." in Düsseldorf ¹⁾.

c) Französische Zone:

Rechtsgrundlage für die Berufsentwicklung nach Kriegsende waren hier die "Anordnung über die Bildung der Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen im Gebiet von Baden (Französische Zone)" vom 15.1.1946, die "Rechtsanordnung über die Bildung der Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen" im französischen besetzten Gebiet von Württemberg-Hohenzollern vom 8.3.1946, sowie der "Erlaß des Oberpräsidenten von Rheinland-Hessen-Nassau betr. Heranziehung von Wirtschaftsprüfern, Treuhandgesellschaften, Steuerberatern usw." vom 21.8.1946 und "Präsidialerlaß betr. Errichtung einer Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen für Rheinland-Hessen-Nassau" vom 20.9.1946 (mit Durchführungsbestimmungen) ²⁾. - Wie aus den Bezeichnungen der Vorschriften hervorgeht, wich die Regelung von der in den anderen Zonen dahingeh

¹⁾ hervorgegangen aus dem "Institut der Wirtschaftsprüfer in der Nord-Rheinprovinz und Westfalen", Düsseldorf (Februar 1946). Durch die korporative Mitgliedschaft von WP-Vereinigen außerhalb der brit. Zone wurde ein gesamtdeutscher Zusammenschluß der Berufsangehörigen angestrebt. Am 25.11.1954 erfolgte die schließende Umwandlung zum "Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V." (Sitz Düsseldorf), was durch die wirtschaftliche Schwerpunktverlagerung nach Nordrhein-Westfalen (früher Berlin) berechtigt war. (Einzelheiten hierüber bei Koch, a.a.S. 124 ff.)

²⁾ Veröffentlicht in: Amtsblatt der Militärregierung Baden (Franken Besatzungsgebiet) vom 23.1.1946 S. 6 (mit einer Kammer-Satzung vom gleichen Datum); Amtsblatt des Staatssekretariats für das franz. besetzte Gebiet Württembergs und Hohenzollerns S. 19 (mit einer Kammersatzung); Amtsblatt für das Oberpräsidium von Rheinland-Hessen-Nassau usw. S. 143 bzw. 193 (vgl. BT-Drucksache 201 S. 27/28)

ab, daß alle einschlägigen Berufe (einschließlich Buchsachverständige, Helfer in Steuersachen und "sonstiger Personen, die hauptberuflich und freiberuflich auf den Gebieten des wirtschaftlichen Prüfungs-, Beratungs-, sowie des kaufmännischen Organisations- und Rechnungs- und des Treuhandwesens tätig sind (kaufm. Organisatoren, Kontenführer, Vermögens-, Nachlaß-, Konkurs- und Vergleichsverwalter)" ¹⁾ in einer einzigen Kammer mit obligatorischer Mitgliedschaft zusammengeschlossen wurden. Diese war Körperschaft des öffentlichen Rechts und unterstand der Aufsicht des Wirtschaftsministeriums.

In Rheinland-Pfalz (ehem. Rheinland-Hessen-Nassau) ergingen 1949 eine Buchprüferordnung und 1950 eine Wirtschaftsprüferordnung ²⁾. In dieser Wirtschaftsprüferordnung ist von einer Kammer noch nicht die Rede; zur Errichtung einer Kammer für das Revisions- und Treuhandwesen im Lande Rheinland-Pfalz kam es erst später. Das Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf bildete eine Landesgruppe Rheinland-Pfalz mit Sitz in Ludwigshafen.

d) Berlin: ³⁾

Der Magistrat von Groß-Berlin (Abteilung für Wirtschaft und Finanzabteilung) erließ für die vier Sektoren die Bekanntmachung betr. Zulassung und Prüfung der Angehörigen der wirtschafts- und steuerberatenden Berufe vom 30.6.1947 (Verordnungsblatt für Groß-Berlin S. 231), in der sich eine bemerkenswerte Neuregelung fand: Die vorgeschriebene Prüfung sollte zum Wirtschaftsprüfer und gleichzeitig zum Steuerberater führen; auch eine Zulassung als Steuerberater war von dem Bestehen des Wirtschaftsprüfer-Examins abhängig. Da der bei der Abteilung für Wirtschaft gebildete Fach-

¹⁾ W. Koch, a.a.O. S. 121

²⁾ Buchprüferordnung (BPO) für Rheinland-Pfalz vom 23.11.1949 mit Änderungsverordnung vom 18.10.1952; Wirtschaftsprüferordnung (WPO) vom 21.3.1950 (Gesetz- und Verordnungsblatt der Landesregierung Rheinland-Pfalz I S. 91). Vgl. BT-Drucksache 201 S. 27/28

³⁾ Dazu vor allem: W. Koch "Die Entwicklung des Wirtschaftsprüfungswesens in Berlin" in "WP" 1948 S. 86 und 1949 S. 49

ausschuß für Wirtschaftsprüfer nur Mitglieder umfassen sollte, die zugleich Steuerberater waren, erwarben nahezu alle Wirtschaftsprüfer Berlins, soweit sie nicht schon Steuerberater waren, diese Qualifikation, was für das Wirtschaftsprüfungswesen eine grundsätzlich neue Situation darstellt ¹⁾). Nach der Spaltung Berlins und der Errichtung der Bundesrepublik wurde diese kombinierte Prüfung durch Beschluß der "Hauptstelle für das Wirtschaftsprüfungswesen", die 1947 erneut errichtet worden war, wieder aufgehoben. Als freie Berufsvereinigung bestand das 1949 gegründete "Institut der Wirtschaftsprüfer Berlin e.V." (vorher "Vereinigung Berliner Wirtschaftsprüfer im englischen Sektor").

e) Die Ostzone:

Die Entwicklung des Wirtschaftsprüfer-Berufs in Mitteldeutschland ²⁾, die von dem dortigen Wirtschaftssystem beeinflusst werden kann für unseren Zusammenhang insofern außer Betracht bleiben, als sich die Neuordnung des Berufsrechts auf den Bereich der Bundesrepublik beschränken muß. Daß es aber in Mitteldeutschland immer noch den Beruf des Wirtschaftsprüfers gibt, bewies die Teilnahme von 26 Berufsangehörigen an der im Oktober 1956 stattfindenden Jubiläumstagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer Deutschland, Düsseldorf ³⁾.

2.) Dieser formellen Rechtszersplitterung entspricht auch eine recht unterschiedliche materielle Rechtslage in den einzelnen Bundesländern. Abgesehen davon, daß neben den Wirtschaftsprüfern meist auch noch andere, dazu jeweils verschiedene, Gruppen der wirtschafts- und steuersachverständigen Berufe den jeweiligen Berufsgesetzen unterworfen sind, unterscheiden sich diese Berufsgesetze vor allem im Inhalt ihrer Bestimmungen. Soweit diese

¹⁾ O. Hintner, a.a.O. S. 15; W. Koch (Buch) a.a.O. S. 106 ff.

²⁾ Dazu W. Koch, a.a.O. S. 108 ff.

³⁾ derselbe, a.a.O. S. 114

weichungen nicht schon in allgemeiner Form im Zusammenhang mit den Ländergesetzen gestreift wurden, soll auf einige wichtige Gebiete noch kurz hingewiesen werden; die Begründung zum Entwurf einer neuen Wirtschaftsprüferordnung für das gesamte Bundesgebiet ¹⁾ nennt vor allem Unterschiede hinsichtlich der Vorschriften für die Zulassungsvoraussetzungen und Zulassungsausschüsse, die Prüfungsausschüsse und Prüfungsgebiete, die Ehrengerichtbarkeit, die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und die Berufsorganisation.

Die Zusammensetzungen der Zulassungsausschüsse, die teils bei den für die Wirtschaft zuständigen obersten Landesbehörden, teils bei den Selbstverwaltungskörperschaften (Landeskammern für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen) oder bei einem besonderen Prüfungsamt bzw. einer Zulassungs- und Prüfungsstelle gebildet werden, entsprechen sich nur im Ausnahmefall. Die Besetzungskombinationen für diese (auch verschieden stark besetzten) Zulassungsausschüsse schwanken zwischen einer leichten Überbetonung der Vertreter der Wirtschaft (meist Vertreter der Industrie- und Handelskammern) oder des Berufs, zu denen oft noch Beamte der Wirtschafts- und Finanzverwaltung treten ²⁾. - Ähnlich liegt die Situation für die Prüfungsausschüsse, die in der Regel bei denselben Stellen gebildet werden wie die Zulassungsausschüsse und zwischen sechs und neun Mitglieder zählen. In jedem Land ist dabei ein Hochschullehrer für Betriebswirtschaftslehre Mitglied des Prüfungsausschusses, wogegen nicht in jedem Fall auch ein Vertreter der Rechtswissenschaft dem Prüfungsausschuß angehört ³⁾. - Die Zulassungsvoraussetzungen bezüglich der praktischen Tätigkeit des Bewerbers, sowie des abgeschlossenen Hochschulstudiums bzw. der Art und Dauer der Berufsbewährung sind ebenso unterschiedlich

¹⁾ Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksache Nr. 201

²⁾ In Bayern bietet die Regelung für die Zusammensetzung des Zulassungsausschusses sogar folgendes Bild: Je einem Vertreter des Staatsministeriums für Wirtschaft und des Staatsministeriums der Finanzen stehen je ein Vertreter der Wirtschaft und des Berufs gegenüber.

³⁾ Aus der Begründung zu § 12 WPO (BT-Drucksache 201, S. 39/40)

wie die Prüfungsanforderungen selbst, soweit diese aus den Zusammenstellungen der Prüfungsgebiete für die einzelnen Länder ersichtlich sind ¹⁾. - Die Unterschiede in der Berufsorganisation (Landeskammern für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen in Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen, Schleswig-Holstein und Hamburg; Kammern der Wirtschafts- und Steuersachverständigen in den ehem. Ländern Baden und Württemberg-Hohenzollern; übrige Länder ohne Standesorganisation, dafür unmittelbare Staatsaufsicht in Bayern, ehem. Württemberg-Baden, Hessen und Bremen) waren die Ursache für eine jeweils auch grundsätzlich andere Regelung der Ehrengerichtbarkeit; für Rheinland-Pfalz und das ehem. Land Württemberg-Hohenzollern ist eine solche überhaupt nicht vorgesehen ²⁾. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. Düsseldorf, konnte als freie Berufsvereinigung der Wirtschaftsprüfer eine ehrengerichtliche Jurisdiktion nicht übertragen erhalten. - Seit dem 17.7.1952 besteht für Wirtschaftsprüfer, die im genossenschaftlichen Prüfungswesen tätig sind, eine bundesgesetzliche Sonderregelung in dem "Gesetz über Wirtschaftsprüfer Genossenschaftswesen" (BGBl.I S. 385).

II. Der bisherige Weg des WPO-Entwurfs und seine Stellung zu den Berufsordnungen der verwandten Berufe

1.) Um aus diesem zersplitterten und uneinheitlichen Rechtszustand herauszukommen und wieder zu einer für die ganze Bundesrepublik gültigen Regelung des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer zu gelangen, wurde vom Bundeswirtschaftsministerium in Zusammenarbeit mit Vertretern des Wirtschaftsprüferberufs, vor allem dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Düsseldorf, ein Gesetzentwurf über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) ge-

¹⁾ Eine knappe Darstellung ebenda S. 29/30, wo das betriebswirtschaftliche Fachgebiet nach den Bestimmungen für die ehem. Preussische Zone verglichen wird mit dessen Aufgliederung in den für Bayern geltenden Bestimmungen.

²⁾ Dazu: BT-Drucksache 201 S. 30/31 und S. 63 ff. (Begründung des Fünftens Teils)

geschaffen, der noch vor dem 17.11.1953 dem Bundeskabinett übergeben wurde ¹⁾). Nachdem vom Bundesjustiz- und Bundesfinanzministerium keine Bedenken zu den vorliegenden Formulierungen geäußert worden waren ²⁾, wurde der Gesetzentwurf mit dem Placet des Bundeskabinetts an den Bundesrat weitergeleitet (mit einem Schreiben vom 24.12.1953). Nach gründlicher Vorbehandlung der Gesetzesvorlage durch den Wirtschafts-, den Rechts- und den Finanzausschuß verabschiedete der Bundesrat in seiner (118.) Plenarsitzung vom 22.1.1954 nach eingehender Beratung den Gesetzentwurf samt seiner Entschließung und einer Reihe von sorgfältig ausgearbeiteten Änderungsvorschlägen ³⁾. Im Sommer 1954 nahm die Bundesregierung zu dieser Entschließung und den Änderungsvorschlägen Stellung, worauf der Entwurf als Drucksache Nr. 784 (Deutscher Bundestag, 2. Wahlperiode) vom 27.8.1954 an den Präsidenten des Deutschen Bundestags übersandt wurde. Nach den Parlamentsferien - die Drucksache hatte erst 48 Stunden vorher den Bundestagsmitgliedern übergeben werden können - verwies am 17.9.1954 der Bundestag den Gesetzentwurf in seiner 43. Sitzung an den Ausschuß für Wirtschaftspolitik (federführend) und die Ausschüsse für Rechtswesen und Verfassungsrecht sowie für Finanz- und Steuerfragen (mitberatend) ⁴⁾. Die Ausschüßberatungen zur Vorbereitung der zweiten und dritten Lesung konnten jedoch infolge der starken Belastung dieser Ausschüsse mit vordringlichen gesetzgeberischen Aufgaben bis Ende Januar 1956 immer noch nicht abgeschlossen werden ⁵⁾. Erst mit

-
-) Der Bundeswirtschaftsminister weist in einem Schreiben vom 17.11.1953 darauf hin, daß die Gesetzentwürfe über eine bundeseinheitliche Neuregelung der Berufsgesetze (Wirtschaftsprüferordnung, Buchprüferordnung und Steuerberatungsgesetz) bereits dem Bundeskanzleramt vorliegen; die Behandlung der Entwürfe sei im Kabinett inzwischen erfolgt. ("WP" 1954 S. 47)
 -) "WP" 1954 S. 22
 -) Darüber: W. Dieterich "Die Wirtschaftsprüferordnung im ersten Durchgang vor dem Bundesrat" (in "WPg" 1954 S. 73 ff.)
 -) Dazu: W. Dieterich "Erste Beratung der Wirtschaftsprüferordnung auf der 43. Sitzung des Bundestags" (mit Auszügen aus dem Sitzungsprotokoll in "WPg" 1954 S. 457)
 -) Bundeswirtschaftsminister Erhard hatte zwar bereits am 14.2.1955 eine Abordnung des Bundesverbands der freien Berufe empfangen und dabei die Notwendigkeit von Berufsordnungsgesetzen für freie

Schreiben vom 8.11.1957 ging der Gesetzentwurf einer WPO erneut dem Bundesrat zu, der in seiner 185. Sitzung vom 29.11.1957 nochmals Stellung nahm; die erste Stellungnahme vom 22.1.1954 wird erneut beschlossen zuzüglich einer Sonderbestimmung für das Saargebiet. Als Drucksache 201 (Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode vom 13.2.1958 übersandte die Bundesregierung den Gesetzentwurf dem Deutschen Bundestag.

2.) Neben dem "Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (WPO)" als Bundestags-Drucksache 784 bzw. 201 liefen ein "Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der vereidigten Buchprüfer (BPO)" als Bundestags-Drucksache 783 bzw. 202 und ein "Entwurf eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz)" als Bundestags-Drucksache 785 bzw. 128 durch denselben Instanzenzug.

Damit in Zusammenhang steht auch die vom Bundesrat in der "Entschließung" zum Gesetzentwurf der WPO geäußerte Auffassung, daß es zweckmäßig wäre, die Berufsordnungen der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer in organischer Gliederung zusammenzufassen und in einem einzigen Gesetz zu regeln. "Die Tätigkeit dieser Berufe greift in der Praxis ineinander über. Eine Regelung durch drei verschiedenen Gesetze würde weder dem Bedürfnis der Wirtschaft noch dem wohlverstandenen Interesse der in Betracht kommenden Berufszweige entsprechen. Der Wirtschaft ist in erster Linie daran gelegen, sich von Personen beraten zu lassen, die betriebswirtschaftliche und steuerliche Kenntnisse und Erfahrungen zugleich besitzen. Eine zusammenfassende Gliederung dieser Berufsordnungen in einem einheit-

Berufe mit öffentlicher Verantwortung anerkannt ("WPg" 1955 S. 150). - Wie einer Eingabe des "Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.", Düsseldorf und des "Bundesverbandes der vereidigten Buchprüfer e.V.", Stuttgart vom 31.1.1956 zu entnehmen ist (in "WPg" 1956 S. 118), sollte eine vorrangige Behandlung und damit die Aufnahme in die Liste der noch innerhalb der zweiten Legislaturperiode zu verabschiedenden Gesetze bewirkt werden.

lichen Gesetz bedeutet nicht, daß die Eigenart der einzelnen Berufsgruppen beeinträchtigt wird." ¹⁾).

fraglich ist in dieser Äußerung, was der Bundesrat sich darunter vorgestellt hat, die drei Berufsordnungen "in organischer Gliederung zusammenzufassen". Dieterich erwähnt in seiner Besprechung der Bundesratssitzung vom 22.1.1954 ²⁾, daß der Finanzausschuß des Bundesrats ursprünglich lediglich die Frage aufgegriffen habe, ob nicht eine gesetzestechnische Zusammenfassung der Bestimmungen in einem Gesetz möglich sei, worauf später der Wirtschaftsausschuß zu der Ansicht gelangt sei, daß über eine rein äußerliche Zusammenfassung der drei Gesetzentwürfe in einem Gesetz hinaus eine organische Gliederung der einzelnen Berufe in ihrem Verhältnis zueinander erfolgen müsse.

In den Jahren vorher soll bereits mehrfach, bemerkenswerterweise vor allem vom "Bundesverband der vereidigten Buchprüfer e.V." (VDB), Stuttgart gefordert worden sein, ein "gemeinsames Bundesgesetz" sowie "aus den qualifizierten Berufsgruppen der vereid. Buchprüfer, der Wirtschaftsprüfer und der Steuerberater einen Einheitsberuf" zu schaffen ³⁾. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Düsseldorf hat sich in seinem Fachorgan "Die Wirtschaftsprüfung" verschiedentlich gegen ein gemeinsames Berufsrecht aller prüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufe und die damit verbundenen Verschmelzungsideen dieser unterschiedlich qualifizierten

1) Drucksache 201 S. 80 (gleichlautend in den beiden anderen Drucksachen 202 und 128)

2) W. Dieterich "Die Wirtschaftsprüferordnung im ersten Durchgang vor dem Bundesrat" ("WPg" 1954, S. 73 ff.)

3) Tagung des VDB in Rothenburg im Oktober 1951 ("WP" 1952 S. 19); Fachtagung der vereid. Buchprüfer in Essen im September 1953 ("WP" 1953 S. 304): Die Forderung nach Schaffung eines Einheitsberufs sei damit begründet worden, daß sich die Wirtschaft in den verschiedenen Zuständigkeiten und Berufsbezeichnungen schon lange nicht mehr zurecht finde. Man warne vor einem Sondergesetz, das die schon gewonnene einheitliche Grundlage (!) zerstöre. - Dazu den Bericht über die Gegenäußerung des VDB ("WP" 1954 S. 79), wonach es nicht zutreffe, daß die in "WP" 1953 S. 304 berichteten Einheitsbestrebungen geäußert worden sind.

Berufsgruppen ausgesprochen, da gerade die Wirtschaft sehr wohl wisse, was hinter den einzelnen Berufsbezeichnungen an unterschiedlichen Qualifikationen und Kompetenzen stehe; der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer müsse sich von dem Gedanken leiten lassen, daß seine Position im besonderen von der durch die Prüfungs- prüfungsaufgaben gesetzten hohen Verantwortung zu beurteilen sei die eine (in persönlicher wie fachlicher Hinsicht) schärfste Aufmerksamkeit erforderlich mache und somit eine Veränderung des bisherigen Berufsbildes nicht zulasse ¹⁾.

Dieterich ist der Meinung, daß der Bundesrat nicht an eine zeitraubende Erörterung und Umgestaltung des gesamten Berufsaufbaues gedacht habe als vielmehr an die Beseitigung der Mängel in der Abstimmung der verschiedenen Berufsordnungen zueinander. Dieser Ansicht ließe sich vielleicht allein auf Grund der Formulierung "... in organischer Gliederung zusammenzufassen" widersprechen, die mehr als die Elimination von Übereinstimmungsmängeln bedeuten dürfte; sie weist sicher auf mehr hin als nur auf eine "Verzahnung mit den Berufsgesetzen benachbarter Berufe" ²⁾. Richtig daran ist, daß viele Wirtschaftsprüfer ebenso wie eine Anzahl von vereidigten Buchprüfern eine Doppelqualifikation als Steuerberater besitzen wie auch eine Anzahl von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zugleich Steuerberatungsgesellschaften sind. Wenn die Berufsüberwachung, die Ehren- und Berufsgerichtsbarkeit usw. hier zweifach zum Zuge kommen, dann bedürfen die Vorschriften zur Gewähr einer praktischen Wirksamkeit auch einer genügenden Abstimmung aufeinander. Auf die Änderungen hinsichtlich der Vertretungsbefugnis von Wirtschaftsprüfern und WP-Gesellschaften in Steuerangelegenheiten ist unten noch ausführlich zurückzukommen. Einer "Verzahnung" der Berufsgesetze auf diesen Gebieten könnte man somit nur zustimmen. -

¹⁾ Vgl. "WP" 1953 S. 304. - Dazu auch die Ausführungen von W. Dieterich: "Die Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer vor dem Parlament" ("WPg" 1954 S. 49 ff.) und "Die Wirtschaftsprüferordnung im ersten Durchgang vor dem Bundesrat" (a.a.O. S. 74/75)

²⁾ W. Dieterich in "WPg" 1954 S. 49

Falls der Bundesrat jedoch wirklich an eine Umgliederung des gesamten Berufsaufbaus gedacht hat, dürfte er die Konsequenzen kaum in vollem Ausmaß übersehen haben. Der Wirtschaftsausschuß des Bundesrats könnte den Zeitpunkt der gesetzlichen Neuregelung des gesamten Berufsrechts für geeignet gehalten haben, grundsätzliche Zusammenhänge für diese, nach der heutigen Situation relativ selbständigen Berufszweige herauszuarbeiten und in ein gemeinsames Berufsgesetz einzubauen (bzw. hineinzukonstruieren). Zu denken wäre hier etwa an eine für diese Berufe einheitliche Organisation der Berufsvertretung in Einheitskammern, eine einheitliche Ehren- und Berufsgerichtsbarkeit, eine weitgehende Vereinheitlichung der Zulassungs- und Prüfungsstellen usw. Ob das dann wirklich keine Beeinträchtigung der Eigenart der einzelnen Berufsgruppen bedingen würde, läßt sich bezweifeln. M.E. besteht hier doch die Gefahr einer Nivellierung der verschiedenen Berufe und einer Verwischung der Grenzen, da in einer solchen Gesamtorganisation, in welcher der Wirtschaftsprüferberuf nur eine von drei bzw. vier Stimmen hätte, sich die verschiedenartigen und von einander divergierenden Interessen stoßen müßten. Infolge der unvermeidlich auftauchenden Vereinheitlichungsbestrebungen würde in erster Linie das persönliche und fachliche Niveau der bestqualifizierten Berufsgruppe, in unserem Fall also der Wirtschaftsprüfer, Schaden leiden. Ihre Stellung, die wohl die höchsten Rechte beinhaltet, wäre erstrebenswert, ohne daß andererseits deren Pflichten, vor allem deren besondere Verantwortung, übernommen werden können. - Die von Dietrich angeführte zeitliche Verzögerung der Verabschiedung der Berufsgesetze wäre vielleicht kein stichhaltiger Grund dafür, einer besseren Lösung aus dem Weg zu gehen, auch wenn sie "Jahre der Beratung" erfordern würde. Die Frage aber, ob in diesem Fall überhaupt eine bessere Lösung gefunden werden kann, die auch die derzeit gültigen Berufsbilder ohne Beeinträchtigung bestehen ließe, scheint nach diesen Überlegungen eher verneint werden zu müssen. Der Ehrgeiz der von unten nachdrängenden Berufsgruppen könnte doch bisweilen stärker sein als die sachliche Argumentation, die Erreichung eines höheren Sozialprestiges wichtiger als der Erwerb fach-

licher Qualifikationen ¹⁾).

Eine Veröffentlichung dieser drei Berufsordnungen in einem einzigen Gesetz könnte hingegen auf zwei Arten geschehen. Einmal ließe sich, soweit eine Vorschrift nicht für alle drei bzw. vier Berufsgruppen gelten kann, in jedem Untertitel die jeweils für eine Berufsgruppe bestimmten Vorschriften nacheinander abdrucken (eine unübersichtliche und wenig empfehlenswerte Zusammenfassung der Gesetzesmaterie!), oder es erfolgte ein Abdruck der drei jeweils ständigen Berufsordnungen in einem einzigen Gesetz, wobei lediglich die (sachlich vielleicht unerhebliche) Frage nach der Reihenfolge zu lösen bliebe. Warum aber dann überhaupt die gesetzestechnische Zusammenfassung in einer gemeinsamen Redaktion erfolgen muß und Trennung in drei verschiedene Berufsordnungen nachteilig sein sollte, dafür wird sich kaum eine Begründung finden lassen.

Somit muß es für die Interpretation des Begriffs der "organischen Zusammenfassung" doch bei einer Bereinigung der Übereinstimmungsmängel verbleiben. Das Institut der Wirtschaftsprüfer setzte sich (berechtigterweise) von Anfang an für die Regelung der Angelegenheiten des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer in einem selbständigen Gesetz ein. Dieser Auffassung wurde vom Bundeswirtschaftsministerium durch die Ausarbeitung der drei gesonderten Gesetzesentwürfe Rechnung getragen.

¹⁾ Eine bezeichnende Erscheinung in dieser Richtung ist die "Anhebung" von Berufsbezeichnungen: So finden auch die Helfer in Steuersachen ihre Berufsbezeichnung "diffamierend", so daß diese nach dem Entwurf zum Steuerberatungsgesetz in "Steuerbevollmächtigte" geändert werden soll. - Dazu die Überlegung von J. Reichelt, daß die §§ 107 und 107a AO zwischen Vertretungs- und Beratungsrechten unterscheiden und es sprachlich keine befriedigende Lösung sein kann, "den in erster Linie zur Vertretung in Steuersachen vorgesehenen Berufsstand als 'Steuerberater' zu bezeichnen, der in erster Linie zur Beratung vorgesehenen Berufsgruppe aber die Bezeichnung 'Steuerbevollmächtigte' zugeben, die nach der Rechtssprache auf eine Vertretung hinweist ("Neuordnung des Berufsrechts der Steuerberater und Helfer in Steuersachen" in "WPg" 1954 S. 92 ff.). - Wegen der Umgestaltung der §§ 107 und 107a AO siehe unten S. 88.

III. Verfassungsrechtliche Fragen

1.) Die Bundeszuständigkeit:

a) Ebenfalls im Bundesrat ist die Frage nach der gesetzgeberischen Zuständigkeit des Bundes für die Berufsgesetzgebung erhoben worden¹⁾. Staatssekretär Dr. Ringelmann begründete einen Antrag des Landes Bayern auf Ablehnung des von der Bundesregierung vorgelegten Entwurfs einer bundeseinheitlichen Wirtschaftsprüferordnung (gemäß Art. 76 Abs. 2 GG) damit, daß dem Bund nach Art. 74 Ziff. 11 GG zwar die konkurrierende Gesetzgebung auf dem Gebiete des Rechts der Wirtschaft (Bergbau etc.) zustehe, nicht aber hinsichtlich des Berufsrechts eines einzelnen Berufsstandes innerhalb der Wirtschaft. Während in Art. 74 Ziff. 1 Rechtsanwaltschaft, Notariat und Rechtsberatung ausdrücklich der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes zugewiesen werden, enthalte Ziff. 11 keinen Hinweis auf die Wirtschaftsprüfer und vereid. Buchprüfer. Auch eine Berufung auf den Sachzusammenhang rechtfertige keine extensive Auslegung des Art. 74, die einer fortschreitenden Aushöhlung der Gesetzgebungskompetenz der Länder gleichkomme. Es werde der Weg einer Ländervereinbarung (wie im Jahre 1931 bei Schaffung des Wirtschaftsprüferberufs) vorgeschlagen, der eine Beseitigung der heutigen Rechtszersplitterung ermögliche, ohne daß es einer in die letzten Einzelheiten gehenden bundesgesetzlichen Regelung bedürfe.

b) Die Besonderheit der konkurrierenden (im Gegensatz zur ausschließlichen) Gesetzgebung besteht nach Maunz²⁾ darin, "daß die Länder für die Gegenstände dieses Bereichs Gesetzgebungsbefugnisse haben, soweit der Bund nicht die gleichen Gegenstände durch Gesetz regelt". Das Land kann das Ansichziehen der Materie durch den Bund nicht verhindern, wenn die rechtlichen Voraussetzungen für die Bundesgesetzgebung erfüllt sind. Nach Art. 72 Abs. 2 GG hat der Bund in diesem Bereiche das Gesetzgebungsrecht jedoch nur dann, wenn aus verschiedenen Gründen (Abs. 2 Ziff. 1 bis 3) ein Bedürfnis nach einer bundesgesetzlichen Regelung besteht und wenn außer-

¹⁾ Dazu wieder den Bericht von W. Dieterich in "WPg" 1954 S. 73 ff.

²⁾ Th. Maunz "Deutsches Staatsrecht", 3. Auflage, München-Berlin 1954 S. 139

dem das Sachgebiet in Art. 74 Ziff. 1 bis 23 GG vorgesehen ist.

Zum Thema "Sachzusammenhang" äußert sich Maunz ¹⁾ dahingehend, daß (allgemein) die "Natur der Sache" und der "Sachzusammenhang" als Auslegungsbehelfe für die Umgrenzung von Bundeszuständigkeiten nur eine untergeordnete Rolle spielen, da die in diesem Auslegungsbehelf liegende Dynamik auf eine weite, die Struktur des Grundgesetzes aber auf eine enge Auslegung der Bundeszuständigkeiten ausgerichtet ist; Bundeszuständigkeiten sind nach der Gesetzestechnik des Grundgesetzes die Ausnahmen (Art. 70 Abs. 1 GG), die nach allgemeinen methodischen Grundsätzen immer eng auszulegen seien. Ferner enthalten Enumerationen, im Gegensatz zu Generalklauseln, die als Regeln gelten, immer die Ausnahmen. Der umfangreiche Sachgebietskatalog (39 Ziffern der Art. 73 mit 75 GG) kann somit in seiner Materie nicht durch den "Sachzusammenhang" erweitert werden ²⁾. - Zur Entscheidung stand hinsichtlich des Antrags des LL des Bayern somit, ob die Gesetzgebungskompetenz des Bundes auf Grund des Art. 74 Ziff. 11 GG direkt oder durch den "Sachzusammenhang" indirekt besteht und ob darüber hinaus die Voraussetzungen der Ziff. 1 mit 3 des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sind.

c) Die Bundesregierung geht in der Begründung des Gesetzentwurfs davon aus, daß die Berufstätigkeit der Wirtschaftsprüfer zum Leber der Wirtschaft gehöre, der sie dient, und daß daher davon ausgegangen werden müsse, daß das Berufsrecht der in der Wirtschaft tätigen Personen von dem Ausdruck "Recht der Wirtschaft" (Art. 74 Ziff. 11 GG) mit umfaßt werden sollte. Zwischen dem Aktien- und

¹⁾ derselbe, a.a.O. S. 142

²⁾ Die Zuständigkeit kraft des Sachzusammenhangs war in der Weimarer Zeit übermäßig ausgedehnt und ad absurdum geführt worden. Durch die Einräumung neuer materieller, nicht in den Art. 73 mit 75 GG vorgesehener Gesetzgebungsbefugnisse zu Gunsten des Bundes würde eine Ergänzung des Grundgesetzes erfolgen, ohne daß dessen Wortlaut ausdrücklich geändert wird, was einen Verstoß gegen Art. 79 Abs. 1 GG bedeutet. ("Verfassungsdurchbrechung", vgl. Th. Maunz, a.a.O. S. 143)

³⁾ BT-Drucksache 201, S. 32/33

Genossenschaftsgesetz (Einrichtung der gesetzlichen Pflichtprüfung) und dem Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer bestehe ein so enger Zusammenhang, "daß das Recht der Zulassung, Prüfung und Bestellung der Wirtschaftsprüfer als Voraussetzung für die Durchführung dieser Prüfungen auch als Teil der Materie des Aktienrechts und Genossenschaftsrechts angesehen werden muß, die der konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes unterliegen. Das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer dient unmittelbar der Durchführung dieser Gesetze auf dem Gebiete der Pflichtprüfung." Darüber hinaus seien die Wirtschaftsprüfer in gewissem Umfang auch rechtsberatend tätig, was die Bundeszuständigkeit teilweise auch aus Art. 74 Ziff. 1 GG begründe.

d) Man kann es den Schöpfern des Gesetzentwurfs im Bundeswirtschaftsministerium nach dem bisher Angeführten nicht verargen, daß sie ihre Begründung nach verschiedenen Seiten abzusichern suchten. "Expressis verbis" ist die Bundeszuständigkeit für eine WPO in Art. 74 GG nicht vorgesehen. Es fragt sich nun, ob auch die Aufzählung der verschiedenen Wirtschaftsgebiete innerhalb der Ziff. 11 noch als Enumeration (enge Auslegung!) zu betrachten ist. Bejaht man das, dann wird auf direktem Wege mit Art. 74 Ziff. 11 GG nicht durchzukommen sein; es müßte also die doppelte Begründung aus Ziff. 1 (Durchführung der aktien- und genossenschaftsrechtlichen Pflichtprüfung; teilweise Rechtsberatung) allein genügen. Betrachtet man hingegen nur den Text "11. das Recht der Wirtschaft" (ohne die weiteren Sachgebiete) als zur Enumeration gehörig, so könnte man allenfalls die Berufsgesetze der prüfenden und wirtschafts-/steuerberatenden Berufe von allgemeinen Gesichtspunkten her diesem Gebiet zuordnen; die weitere (doppelte) Begründung aus Art. 74 Ziff. 1 GG wäre bei dieser Betrachtungsweise nur von zusätzlichem Charakter. In beiden Fällen aber gelangt man somit zu einer Bejahung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes, was auch in der Abstimmung des Bundesrats (fast) einstimmig zum Ausdruck kam. - Die Bedürfnisfrage nach einer bundeseinheitlichen Regelung ist m.E. nicht nur nach Art. 72 Abs. 2 Ziff 1 GG (die Angelegenheit kann durch die Gesetzgebung einzelner Länder nicht wirksam geregelt werden), sondern in

gewissem Sinne auch nach Ziff. 3 (Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit) zu bejahen.

2.) Die Wirtschaftsprüferordnung und die Grundrechte:

Ein zweites verfassungsrechtliches Problem berührt die Frage, ob durch die Bestimmungen des Gesetzentwurfs über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (WPO) Grundrechte verletzt werden, die durch das Grundgesetz garantiert sind ¹⁾).

- a) Da sämtliche als Wirtschaftsprüfer bestellte Berufsangehörige ferner die (nicht als Wirtschaftsprüfer bestellten) Mitglieder des Vorstandes, Geschäftsführer und vertretungsberechtigten persönlich haftenden Gesellschafter von WP-Gesellschaften, sowie die anerkannten WP-Gesellschaften selbst nach § 71 des Gesetzentwurfs automatisch Mitglieder der WP-Kammer werden sollen, ist die Frage zu prüfen, ob durch die Zwangsmitgliedschaft ein Verstoß gegen die Vereinigungsfreiheit des Art. 9 GG vorliegt.
- b) Da diese Berufskammer nach § 79 WPO der Staatsaufsicht untersteht und auf Grund des § 70 WPO umfangreiche Kompetenzen besitzen soll, könnte der Staat unter Umständen auch zum Nachteil der Berufsangehörigen in den internen Bereich ihrer privaten Interessen eingreifen, was eine Beeinträchtigung des Art. 2 Abs. 1 GG garantierten Grundrechts der freien Persönlichkeitsentfaltung bedeuten könnte.
- c) Endlich wurden Bedenken dahingehend erhoben, ob die in einer Berufsordnung vorgesehenen Bestimmungen über die Voraussetzungen zur Berufsausübung (bzw. Berufszulassung) mit Art. 12 Abs. 1 (Grundrecht der Berufsfreiheit) vereinbar sind.

Zu a) Die Berufskammer und Art. 9 GG:

aa) Die "Berufskammer" steht ihrem Wesen nach zwischen der reinen Staatsaufsicht, die durch staatseigene Organe ausgeübt wird und

¹⁾ Dazu die beiden Aufsätze von Platner "Bedrohen Berufs(ordnungs)gesetze unsere freiheitliche Ordnung?" ("WPg" 1956 S. 249 ff. und S. 517 ff.). Der zweite Aufsatz ist im Grunde eine Ausarbeitung und Vertiefung des ersten.

"Standesaufsicht" bezeichnet wurde, und der freien privatrechtlichen Vereinigung der Berufsangehörigen. Der Kammergedanke fußt auf der Idee der Selbstverwaltung, die im vorigen Jahrhundert zu einer Übertragung der Standesaufsicht auf die nach den Grundsätzen der Dezentralisierung staatlicher Verwaltung im Gesetzesweg neu geschaffenen Selbstverwaltungsorganisationen der freien Berufe führte (Ärztekammer, Anwaltskammer). Die auf Zwangsmitgliedschaft beruhenden Kammern hatten als "Sachwalter der aus dem Standesethos resultierenden Pflichten" deren Erfüllung zu überwachen und ihrer Fortentwicklung zu dienen. Infolge des genossenschaftlichen Charakters der Kammern standen die Wahl ihrer Organe und die wesentlichen, im Rahmen der Verbandsverwaltung zu treffenden Entscheidungen den Mitgliedern zu. Die Kammern standen dabei jedoch den darüber hinaus gebildeten freien Zusammenschlüssen von Berufsangehörigen in Vereinsform nicht im Wege; deren Aufgabe war es, alle wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Interessen der Berufsangehörigen wahrzunehmen ¹⁾).

Auf die Entwicklung der Kammertätigkeit kann hier nicht näher eingegangen werden. Für unseren Zusammenhang ist wesentlich, daß im "Dritten Reich" auf Grund des autoritären Führerprinzips eine Beseitigung dieser Zweispurigkeit von Kammer und Verein erfolgte. Sie geschah ausschließlich zu Gunsten der Berufskammern, die zu umfassenden Standesorganisationen umgewandelt und dem staatlichen Zentralismus eingefügt wurden. Wenn auch nach dem Zusammenbruch von 1945 in den Berufsgesetzen der Länder teilweise wieder auf die Kammereinrichtung in ihrer alten Form zurückgegriffen wurde, ist bei Schaffung einer bundeseinheitlichen Berufsordnung die Frage nach ihrer Zulässigkeit durchaus am Platz. Verstößt die Zwangsmitgliedschaft einer Kammer gegen Art. 9 GG?

bb) Art. 9 GG beinhaltet das Grundrecht der Vereinigungsfreiheit. Alle Staatsbürger haben das Recht, Vereine und Gesellschaften sowie Vereinigungen zur Wahrung und Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen zu bilden (Abs. 1 und 3). Nach herrschender Meinung ge-

¹⁾ Vgl. dazu: Platner, a.a.O. S. 517/518

währleistet Art. 9 GG aber nicht nur die "positive", sondern auch die "negative" Vereinigungsfreiheit, d.h. das Recht, einem Zusammenschluß fernzubleiben ¹⁾). Dieser verfassungsrechtliche Schutz vor zwangsweiser Einreihung ist auf dieselben, in Art. 9 GG genannten Arten von Zusammenschlüssen zu beziehen, für welche die "positive Vereinigungsfreiheit" gewährt ist. - Diese "Vereine und Gesellschaften" bzw. "Vereinigungen zur Wahrung und Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen" stellen Zusammenschlüsse dar, die durch übereinstimmenden Beschluß ihrer Gründer d.h. durch privatrechtlichen Willensakt, geschaffen werden. Somit kann die "negative Vereinigungsfreiheit" nicht für solche Verbände gelten, bei denen nicht der Willensakt ihrer Gründer, sondern unabhängig hiervon ein Hoheitsakt des Staates die entscheidende Ursache bildet. Da also öffentlich rechtliche Zwangszusammenschlüsse, die als Träger hoheitlicher Funktionen - als Organe der mittleren Staatsverwaltung - geschaffen werden, nicht zu den "Vereinen usw." i.S. des Art. 9 GG zu rechnen sind, verstößt auch die Schaffung berufsständischer Kammern grundsätzlich nicht gegen das Grundgesetz ²⁾).

Die Befugnis des Staates, Zwangszusammenschlüsse zu errichten, ist jedoch nicht unbeschränkt, da Zwangsvereinigungen zur Wahrnehmung oder Förderung wirtschaftlicher Individual-Interessen der Mitglieder (z.B. Gewerkschaften mit Zwangsmitgliedschaft) nach dem Sinne des Art. 9 Abs. 3 GG illegitim sind ("negative Vereinigungsfreiheit"). Aus dieser Beschränkung der möglichen Funktionsbereiche staatlicherseits geschaffener Zwangszusammenschlüsse, insbesondere der Vermeidung einer Ausklammerung der wirtschaftlichen Interessenvertretung, ergibt sich, daß es den an sich verfassungsrechtlich legitimen Korporationen dieser Art verboten ist, die Wahrnehmung und Förderung wirtschaftlicher Individual-Interessen ihrer Mitglieder

¹⁾ A. Hamann "Deutsches Wirtschaftsverfassungsrecht", Berlin-Darmstadt 1958 S. 103, der auch E.R. Huber "Wirtschaftsverwaltungsrecht I", 2. Auflage, Tübingen 1953 S. 252 zitiert.

²⁾ So A. Hamann, a.a.O. S. 104

in ihren Aufgabenkreis aufzunehmen." ¹⁾ - In der Schaffung und Rechtsausstattung einer Berufskammer ist somit dann keine Grundrechtsverletzung zu erblicken, wenn die Einhaltung dieser Beschränkungen vom Gesetzgeber beobachtet wird. Das bedeutet einmal, daß der oben gezeigte Dualismus von Kammer und Verein voll gewährleistet, also durch keinerlei "autoritäre" Bestimmungen zu Gunsten einer ausschließlichen Tätigkeit der Kammer beeinträchtigt wird. Andererseits muß in der Aufgabenverteilung zwischen beiden die Wahrnehmung und Förderung wirtschaftlicher Interessen der Berufsangehörigen auch tatsächlich den freien Berufsvereinigungen überlassen sein. Die Tätigkeit der Berufskammer erfährt somit im Grundsätzlichen dahingehend eine Beschränkung, daß ihr die Wahrung des Berufsethos (einschließlich aller damit verbundenen Aufgabengebiete) obliegt.

(c) Was sieht nun der Gesetzentwurf der Wirtschaftsprüferordnung als Aufgabengebiete der Berufskammer vor? Ursprünglich sollte nach § 70 WPO die Wirtschaftsprüferkammer vier Tätigkeitsbereiche innehaben, von denen der dritte (Möglichkeit der Einrichtung von Alters- und Hinterbliebenenversorgung der Wirtschaftsprüfer) auf Vorschlag des Bundesrats und Billigung des Kabinetts wieder gestrichen werden soll. Damit wurde die rechtliche Situation dieses § 70 WPO praktisch "entschärft", da eine Tätigkeit der WP-Kammer auf diesem sozialen Gebiet ein Tätigwerden in wirtschaftlichem Interesse der Mitglieder bedeutet ²⁾. - Nach Änderung der Ziff. 1 hat die WP-Kammer nunmehr die Aufgabe, die beruflichen Belange der Wirtschaftsprüfer zu wahren und zu fördern sowie ihre Mitglieder in standesrechtlichen Fragen und Fragen der Berufsausübung zu beraten und zu belehren, zu welchem Zweck Richtlinien im Rahmen der Vorschriften der §§ 55 bis 66 WPO ("Rechte und Pflichten der Wirtschaftsprüfer") erlassen werden können ³⁾. Ferner führt die WP-Kammer die Aufsicht

¹⁾ A. Hamann, a.a.O. S. 105

²⁾ Zwangsversorgungseinrichtungen verstoßen gegen die negative Vereinigungsfreiheit (s. oben S. 46).

³⁾ BT-Drucksache 201, S. 14, 82 und 87 (die Bundesregierung schlägt die starke Erweiterung der Ziff. 1 vor allem wegen der Streichung des Art. 67 vor).

über die berufliche Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer (Abs. 2). Sie kann weiterhin Einrichtungen für die Ausbildung des Berufsnachwuchses schaffen (Abs. 4). - In der Begründung zu diesem § 70 WPO¹⁾ wird (als Interpretation des Abs. 1) besonders das Recht zur Vertretung vor Behörden, die Mitwirkung bei der Prüfungszulassung, bei der Ehren- und Berufsgerichtsbarkeit nach Maßgabe des Gesetzes, die Behandlung von Fachfragen, sowie die Herausgabe von Empfehlungen für die fachliche Tätigkeit besonders genannt. - Dieser umfangreiche Katalog der Aufgaben der WP-Kammer scheint jedoch den oben gezogenen Rahmen nicht zu überschreiten, da dies als gemeinschaftliche Angelegenheiten des Berufsstandes nach einer Regelung in der Form der Selbstverwaltung verlangen. Von einer "Standesautonomie" kann somit m.E. keine Rede sein.

Zu b) Verstößt die WPO gegen Art. 2 Abs. 1 GG?

Für unsere Fragestellung wird nun weiter zu prüfen sein, ob eine solche Berufskammer auf Grund ihrer doch sehr weitreichenden Kompetenz nicht unnötigerweise oder sogar zum Nachteil der einzelnen Berufsangehörigen den Staat in den internen Rechtsbereich hereinholt und damit das Grundrecht der freien Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 Abs. 1 GG) verletzt. Die Kammer, deren Wirksamkeit gegenüber allen Berufsangehörigen nur auf dem Prinzip des Zwangs zum Zusammenschluss (Zwangsmitgliedschaft) beruhen kann, untersteht nämlich als öffentlich rechtliche Körperschaft ihrerseits der Staatsaufsicht, in unserem Fall dem Bundesminister für Wirtschaft (§ 79 WPO).

aa) Art. 2 Abs. 1 GG besagt, daß jeder das Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit hat, soweit er nicht die Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstößt. - Bei diesem Art. 2 Abs. 1 GG handelt es sich nach herrschender Auffassung um das Hauptfreiheitsrecht des Grundgesetzes, aus dem alle anderen, auf bestimmte Tätigkeiten abgest

¹⁾ Vgl. ebenda, S. 60

elfreiheiten (Einzelgrundrechte) abgeleitet sind ¹⁾). Die drei Schrankmöglichkeiten, um die es auch für unseren Zusammen-
geht, bringen (nach Hamann) "das Spannungsverhältnis zwischen
Prinzipien der Freiheitlichkeit einerseits und der Rechts-
Sozialstaatlichkeit andererseits" in unserer Verfassung zum
ruck. Diese Schranken "sind überpositiver Art und als solche
Grundrecht immanent; es ist zu ihrer Aktualisierung nicht ein
nderes Gesetz erforderlich." ²⁾ Darüber hinaus unterliegt das
dreht jedoch keiner weiteren Beschränkung.

end nun die "reiheitsrechte des Art. 2 Abs. 2 GG (Recht auf
n und körperliche Unversehrtheit, Freiheit der Person) sich in-
lich ziemlich eindeutig bestimmen lassen, ist die "freie Ent-
ung der Persönlichkeit" schwer zu fassen. Wenn damit nun, wie
cheint, die "Freiheit des Handelns" gemeint ist, dann wäre
nach das Recht jedes Menschen gewährleistet, "sein Handeln so
urichten, wie er es kraft seiner eigenen Entscheidung für rich-
hält", woraus sich auch die unmittelbar beigesetzte Einschrän-
in Art. 2 Abs. 1 logisch ergibt ³⁾). - Die Entscheidungsfrei-
für sein Handeln ist demnach jedem Staatsbürger (objektiv) in
cher Weise gewährleistet; ob und in wie weit die Einschränkungs-
lichkeiten für sein Handeln Platz greifen, wird sich jedoch
ektiv) nach dessen Tätigkeitsfeld bestimmen. Die größere Effi-
z des Handelns gegenüber der Gemeinschaft bedingt als Gegenge-
t die größere Verantwortung des Handelnden. Ein Tätigsein im
resse der Öffentlichkeit wird wegen der Tragweite des Handelns
r eher an den Schutzgütern des Art. 2 Abs. 1 GG eine Grenze
en als ein für die Allgemeinheit irrelevantes Handeln im Privat-
ich.

nach entgegenstehender Auffassung stehen die einzelnen Spezial-
rundrechte beziehungslos bzw. selbständig neben Art. 2 Abs. 1
G, was nach Hamann (a.a.O. S. 82) nicht zu überzeugen vermag.
ie Begrenzungen des Hauptfreiheitsrechtes gelten damit auch
ür die Spezialgrundrechte.

. Hamann, a.a.O. S. 87

azu: Th. Maunz, a.a.O. S. 85

bb) Daß der Beruf des Wirtschaftsprüfers ein besonderes Maß an Verantwortung trägt, darauf wurde einleitend bereits kurz hingewiesen. Da sich die Öffentlichkeit auf ein Pflichtprüfungstestament und ein Gutachten, wie überhaupt auf die Zuverlässigkeit und Sauberkeit des Wirtschaftsprüfers muß verlassen können, wird auch die Entscheidungsfreiheit des Wirtschaftsprüfers im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit nicht schrankenlos in dessen persönliches Belieben zu stellen sein.

Ein Handeln des Wirtschaftsprüfers nach ausschließlich individualistischen Berufsgrundsätzen, das der Berücksichtigung irgendwelcher, dem Interesse der Allgemeinheit widerstrebender Privatabsichten zu dienen in der Lage wäre, kann sehr wohl zu einer Verletzung der Rechte anderer führen. Gerade der Wahrung von Eigentumsrechten fremder, auf die Unternehmensleitung meist wenig einflußreicher Dritter (Gläubiger usw.) soll aber die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers Rechnung tragen. Die Tatsache weiter, daß an dem Wirtschaftsprüfer wegen seiner bisweilen heiklen und delikaten Vertrauensposition besonders hohe und empfindliche moralische Anforderungen zu stellen sind, läßt die weitere Einschränkung der "freien Entfaltung der Persönlichkeit" durch das Sittengesetz ¹⁾ als selbstverständlich erscheinen. Die möglichst objektive Beobachtung von allgemeinen Berufsgrundsätzen durch den Wirtschaftsprüfer stellt eine wichtige, wenn auch schwierige Aufgabe der Berufsaufsicht (Berufsaufsicht) dar. In wieweit darüber hinaus durch eine völlig selbständige und eigenwillige Handlungsweise von Angehörigen des Wirtschaftsprüferberufs die "verfassungsmäßige Ordnung" in Leidenschaft gezogen werden kann, scheint hingegen Tatfrage zu sein, wenn darunter nur die elementaren Verfassungsgrundsätze und die allgemeinen Regeln des Völkerrechts (Art. 25 GG) fallen ²⁾. -

¹⁾ "Als 'Sittengesetz' ist die Gesamtheit aller derjenigen ethischen Normen anzusehen, die Allgemeingut aller Kulturvölker sind; bestimmte konfessionelle, nationale oder örtliche Ausprägung darf hierbei nicht abgestellt werden." (A. Hamann, a.a.O. S. 88).

²⁾ Der Begriff der "verfassungsmäßigen Ordnung" umfaßt also nicht etwa alle materiell oder formell ordnungsgemäß zustande gekommenen Rechtssätze (A. Hamann, a.a.O. S. 88). Diese gegenteilige

Eine gewisse Möglichkeit der Bindung der Angehörigen des Wirtschaftsprüferberufs ist also nicht von der Hand zu weisen; eine Berufsaufsicht zwecks Einhaltung allgemeiner Berufsgrundsätze scheint sogar zur Wahrung einer einheitlichen Linie in der Berufsausübung unbedingt notwendig zu sein. Diese Berufsaufsicht soll bei der oben charakterisierten Institution, der "Berufskammer", liegen. Daß sich ihr alle Berufsangehörigen zu unterwerfen haben, ist eine Folge ihrer Betätigung in diesem Beruf, der eine für die Gemeinschaft wichtige Funktion zu erfüllen hat. Solange die Kammerbetätigung sich im Rahmen der dem Art. 2 Abs. 1 innewohnenden immanenten Schranken des Grundrechts auf freie Entfaltung der Persönlichkeit hält, erfolgt auch keine Verletzung dieses Grundrechts.

Zu c) Art. 12 GG und die Wirtschaftsprüferordnung:

aa) Zu der dritten Frage, ob durch eine solche Berufsordnung nicht gegen den Art. 12 GG verstoßen wird, ist vorweg auf die vom Gesetzgeber selbst getroffene Unterscheidung zwischen Berufswahl, die frei und als Grundrecht verbürgt ist, und Berufsausübung, die durch Gesetz geregelt werden kann, hinzuweisen. Diese Unterscheidung allein bedeutet, daß das Grundrecht der freien Berufswahl "noch nicht die rechtliche Möglichkeit einer wirklichen Betätigung des frei gewählten Berufs" eröffnet ¹⁾. Ohne hier auf die verschiedenen Auffassungen hinsichtlich der Bestimmung und Abgrenzung der beiden Begriffe "Berufswahl" und "Berufsausübung" eingehen zu können ²⁾, ist für unsere Betrachtung die weit wichtigere Überlegung festzuhalten,

Ansicht des Bundesverfassungsgerichts (vgl. NJW 1957 S. 297 ff.) ist durchweg abgelehnt worden. - Zum Begriffsinhalt auch E.R. Huber, a.a.O. S. 661-664.

¹⁾ Th. Maunz, a.a.O. S. 112

²⁾ Beginnt die Berufsausübung mit der Berufszulassung? Ist die Berufsausübung nicht nur die praktische Verwirklichung der Berufswahl? Liegt zwischen beiden noch ein Drittes, die "Berufsaufnahme"? (Dazu: Th. Maunz, a.a.O. S. 113). - Vgl. auch Platner (a.a.O. S. 250) sowie E.R. Huber (a.a.O. S. 668-672), der sagt, "daß auch im Art. 12 Abs. 1 GG gesetzliche Begrenzungen des Zugangs zum Beruf nicht ausgeschlossen sein können. Die Aufnahme und Beendigung des Berufs ist daher nicht der 'Berufswahl', sondern der 'Berufsausübung' zuzurechnen; d.h. sie ist dem Gesetzesvorbehalt des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG unterworfen."

daß (nach fast einhelliger Meinung) die Freiheit des Berufszugangs nicht schrankenlos gegeben sein, sondern vom Nachweis bestimmter Voraussetzungen abhängig gemacht werden kann¹⁾. Demnach ist dem Gesetzgeber auf alle Fälle befugt, etwa in einer Berufsordnung bestimmte Voraussetzungen für den Zugang zu einem - im übrigen wohl frei gewählten - Beruf festzulegen.

bb) Nach herrschender Meinung²⁾ stellt das Grundrecht der Berufsfreiheit des Art. 12 GG eine (spezialgesetzliche) Konkretisierung des in Art. 2 Abs. 1 GG gegebenen allgemeinen Grundrechts auf freie Entfaltung der Persönlichkeit dar. Daraus folgt, daß auch das Grundrecht der freien Berufswahl und des freien Berufszugangs, soweit nicht (Art. 12 Abs. 1 Satz 2) etwas anderes bestimmt ist, denselben inhaltlichen Schranken unterworfen ist wie das allgemeine Grundrecht der freien Entfaltung der Persönlichkeit. Solange dabei die Schrankenziehung durch die bekannten drei Schutzgüter des Art. 2 Abs. 1 den Wesensgehalt des Grundrechts nicht antastet (Verbot des Art. 12 Abs. 2 GG!), wird auch kein Verstoß gegen das Freiheitsrecht des Art. 12 GG erfolgen. - Eine Einschränkung des freien Berufszugangs kann somit wieder im Interesse der Wahrung von Rechten anderer, verfassungsmäßigen Ordnung und des Sittengesetzes liegen³⁾, was auch aus der Überlegung hervorgeht, daß andernfalls sich die Grundrechte gegenseitig aufheben würden. Wenn entsprechend der öffentlichen Verantwortung des Wirtschaftsprüferberufs die Bewerber ein hohes Maß von Kenntnissen und ihre persönliche Eignung nachzuweisen haben, ehe sie als Wirtschaftsprüfer bestellt werden und diesen freien Beruf tatsächlich ausüben können, so bedeutet das nur ein (wenn auch relativ großes) Maß von Voraussetzungen, die zur ordnungsgemäßen Ausübung dieses Berufes erforderlich sind.

¹⁾ Vor allem wird auf die Bestimmungen des Art. 74 Ziff. 19 GG hingewiesen, der die "Zulassung zu ärztlichen und anderen Heilberufen" als Gegenstand der konkurrierenden Gesetzgebung ausdrücklich hervorhebt.

²⁾ Vgl. A. Hamann, a.a.O. S. 116 (mit Verweis auf S. 82); ebenso Platner, a.a.O. S. 519

³⁾ So auch E.R. Huber, a.a.O. S. 671

solche Vorschriften, die die Zulassung zu einem Beruf an subjektive, d.h. von der Person des Bewerbers abhängige und für diesen erfüllbare Voraussetzungen binden, sind Einschränkungen, nicht Antastungen des Wesensgehaltes des Grundrechts der Berufsfreiheit und als solche mit Art. 12 Abs. 1 GG grundsätzlich vereinbar¹⁾).

c) Da hingegen die Bindung einer Berufszulassung an "objektive" Voraussetzungen in der Regel wegen Antastung des Wesensgehaltes des Art. 12 Abs. 1 GG verfassungswidrig wäre²⁾, ist deren Möglichkeit anhand der Gesetzesvorlage der Wirtschaftsprüferordnung noch kurz zu prüfen. Als solche "objektive" Voraussetzungen sind vor allem Bedürfnisvorschriften zu betrachten. Einer Bedürfnisprüfung, die nach der Notwendigkeit einer Vermehrung der Angehörigen eines gewissen Berufes in einem gewissen Gebiet fragt, ist die von vornherein festgelegte zahlenmäßige Beschränkung der zugelassenen Berufsangehörigen (numerus clausus) gleichzusetzen. Das mit derartigen Aufnahme- und Zulassungssperren verfolgte Ziel wäre, den bisher zugelassenen Berufsangehörigen den Wettbewerb durch neue Berufsbewerber fernzuhalten³⁾. Die Feststellung etwa einer "Berufsübersetzung" läge im (richterlich nicht nachprüfaren!) Ermessen der zuständigen Behörde bzw. Berufskammer. Eine künstliche Heraussetzung der Prüfungsanforderungen könnte in ähnlichem Sinn prohibitiv wirken.

Liegen derartige "objektive", vom Berufsbewerber unabhängige Voraussetzungen in den Bestimmungen der WPO vor? Eine Bestimmung über eine Zulassungsbeschränkung zum Wirtschaftsprüfer-Examen bzw. die Möglichkeiten einer Verweigerung der öffentlichen Bestellung als Wirtschaftsprüfer aus "Bedürfnisgründen" ist in den einschlägigen Vorschriften (§§ 8,9 und 10 sowie § 28 WPO) nicht enthalten. Ebenso bleiben auch die Prüfungsanforderungen, soweit das aus dem Überblick

¹⁾ A. Hamann, a.a.O. S. 126. Subjektive Voraussetzungen sind z.B. Mindest- oder Höchstalter, Fachkundenachweis zwecks Gefahrenabwehr, Prüfung der Zuverlässigkeit usw.

²⁾ A. Hamann, a.a.O. S. 120

³⁾ Dazu: Th. Maunz, a.a.O. S. 113 sowie E.R. Huber, a.a.O. S. 672 ff.

über die Prüfungsgebiete in § 14 WPO hervorgeht, grundsätzlich in dem bisherigen Rahmen¹⁾. Die vorgesehenen Bestimmungen über die Erbringung des persönlichen und fachlichen Qualifikationsnachweises scheinen in dem zur Wahrung des öffentlichen Interesses an der Aufrechterhaltung des hohen Berufsniveaus notwendigen Rahmen zu liegen, so daß der Gesetzentwurf auch keine Verletzung des Art. 12 Abs. 1 GG darstellen kann.

Als zusammenfassendes Ergebnis kann somit festgehalten werden, daß dem Entwurf zu dem Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegenstehen.

IV. Das verfassungspolitische Problem

1.) Einen nicht unwesentlichen Grund für die schleppende Behandlung des Entwurfs der Wirtschaftsprüferordnung, der Buchprüferordnung und des Steuerberatungsgesetzes (dritte Legislaturperiode!) stellt auch die Frage dar, ob aus den in diesen Berufsordnungsgesetzen verfolgten Tendenzen nicht erhebliche verfassungspolitische Folgen für die Zukunft erwachsen werden. Diese Bedenken fanden in der Entschließung des Bundesrats zu den Gesetzentwürfen folgende Formulierung²⁾: "... Das Bestreben der Entwürfe, bestimmte Berufsgruppen in ständischer Form autonom zu organisieren und sie einer besonderen Berufs- und Ehrenordnung zu unterwerfen, führt im Ergebnis dazu, für weite Bereiche des beruflichen und wirtschaftlichen

¹⁾ Berufskreise befassen sich sogar eher mit dem umgekehrten Problem des Nachwuchsmangels und der Überalterung des Berufs, dessen Durchschnittsalter am 1.1.1953 immerhin 52,9 Jahre betrug. Vgl. dazu: A. Melchner "Nachwuchssicherung, ein Problem der Wirtschaft und des WP-Berufes" (in "25 Jahre Wirtschaftsprüfer - Vorträge -, Düsseldorf 1957 S. 67 ff.), der auch kurz die Frage stellt, ob die Zulassungsbedingungen den Zugang zum Beruf schweren oder den Anforderungen entsprechen, die an den Beruf gestellt werden (S. 83).

²⁾ Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksachen 201 S. 80, 202 S. 33, 128 S. 47. - Im Entwurf einer Bundesanwaltsordnung ist von derartigen Befürchtungen nicht die Rede! (Vgl. dazu auch Drucksache 120 S. 127 ff.)

ebens die allgemeine demokratisch-parlamentarische Ordnung durch eine ständische zu ersetzen. Die hiermit verbundene Einengung der Freiheit persönlicher Betätigung (Zwangsmitgliedschaft) ist in dieser Ausdehnung schwerlich mit der im übrigen angestrebten freirechtlichen Staats- und Wirtschaftsordnung vereinbar. Von dieser Überlegung geht das Grundgesetz aus. Eine unmittelbare Gefahr dieser Entwürfe liegt darin, daß unter Berufung auf diese Vorlagen zahlreiche andere Berufsgruppen eine 'Verkammerung' fordern."

Auf dieser Entschliebung des Bundesrats nimmt die Bundesregierung abweichend Stellung, daß die allgemeinen Befürchtungen des Bundesrats wegen einer "Verkammerung" nicht verkannt würden, daß sie jedoch hinsichtlich der in Frage stehenden Berufsstände unbegründet seien. Es könne nicht anerkannt werden, daß eine derartige Selbstverwaltung dieser Berufe einer demokratisch-parlamentarischen Ordnung widerspreche. Diese Art einer an sich notwendigen Berufsaufsicht stelle keine unzumutbare Einengung der Freiheit persönlicher Betätigung dar. Andere Berufe, denen die geschilderten Voraussetzungen fehlen, könnten sich auf die hier vorgesehene Regelung nicht berufen ¹⁾.

Ausgangspunkt dieser vom Bundesrat geäußerten Befürchtungen, die auch die in den Ausschüssen des Bundestags tätigen Parlamentarier bewegen ²⁾, ist der Gedanke an eine Antinomie zwischen Demokratie und Ständestaat, wie sie sich aus der historischen Perspektive ergibt, die für die letzten Jahrhunderte eine Ablösung der ständischen Staatsverfassung des Mittelalters durch demokratische Verfassungsprinzipien zeigt. Außerdem wird hier auch die gerade von der neueren katholischen Soziallehre wieder aufgegriffene und weiter verfolgte Idee einer berufsständischen Gesellschaftsordnung mit hereinspielen, wie sie insbesondere auf der Grundlage der offiziellen Stellungnahme Pius XI. ³⁾ vertreten wird. Um in diesem,

) BT-Drucksache 201 S. 85

) Platner, a.a.O. S. 517

) Pius XI. Enzyklika "Quadragesimo anno" (1931), wo in Nr. 82 bei oberflächlicher Betrachtung von einer Erneuerung der mittelal-

vielleicht auch von weltanschaulichen Ressentiments behafteten Fragenkomplex weiterzukommen, gilt es, von klaren Begriffen auszugehen; daneben ist auch die geschichtliche Entwicklung kurz betrachten.

2.) Stand und Ständeverfassung im Mittelalter:

a) Der Begriff des "ordo" entspricht unseren Vorstellungen vom "Stand" ebenso wie von "Klasse" ¹⁾, wie dieses Wort auch sonst im Lateinischen noch eine ganze Reihe von Bedeutungen hat. Wichtigster als der Begriff des "ordo", der allerdings in neuester Zeit wieder Bedeutung erlangt hat (oben S. 55), ist hier der Begriff des "Standes", wie er im Mittelalter lebendig war ²⁾.

"Stand" ist etwas anderes als "Klasse", wenn man letztere als durch wirtschaftliche Interessen äußerlich zusammengehaltene Gruppen betrachtet ³⁾. Karl Marx ⁴⁾ scheint nur Klassen zu kennen im Gegensatz zu Othmar Spann ⁵⁾, der zu beweisen sucht, daß es keine Klassen, sondern nur Stände geben könne. Psychologisierende Vorstellungen, die Standesbewußtsein und Standesehrgefühl als die

terlichen Stände ("ordines reficiendi") die Rede zu sein soll. Dazu: N. Monzel "Geburtsstände und Leistungsgemeinschaften" katholischen Soziallehre des Mittelalters und der Gegenwart: Vorlesung vor der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät Bonn (in "Bonner Akademische Reden" Heft 10, Bonn 1953).

¹⁾ Obwohl z.B. "ordo equester" die Zugehörigkeit zum Ritter-Stand ausdrückt, scheint Cicero (in "De re publica") von "Klassenfürken" in unserem heute gebräuchlichen Sinn zu sprechen, wenn er sagt, daß ein Mensch den andern, eine Klasse die andere ("ordo ordinem") fürchte (nach Ortega y Gasset "Über das römische Bürgerium" in "Gesammelte Werke" Band IV, Stuttgart 1956, S. 418ff).

²⁾ Vgl. zum Folgenden: N. Monzel, a.a.O.

³⁾ W. Sombart "Der moderne Kapitalismus II", 2. Neudruck der 2. Auflage, 1928, S. 1091

⁴⁾ K. Marx: "Die Geschichte aller bisherigen Gesellschaft ist die Geschichte von Klassenkämpfen." ("Das kommunistische Manifest" 1848) in "Kultursozilogische Reihe. Geschichtsphilosophische Dokumente" hrsg. von K. Rossmann, Heidelberg 1947, S. 150).

⁵⁾ O. Spann: Artikel "Klasse und Stand" in "Handwörterbuch der Staatswissenschaften", 4. Auflage, Band V, Jena 1923, S. 69ff.

scheidenden Merkmale hinzustellen versuchen ¹⁾, läßt Leopold von Wiese für eine soziologische Darstellung der Wirklichkeit nicht genügen ²⁾. Nach Monzel ³⁾ faßt der ursprüngliche Wortsinn den "Stand" als festen Standort des einzelnen Menschen im sozialen Ganzen, und zwar als dauerhafte Einordnung, durch die sein Lebenskreis mit bestimmten rechtlichen, wirtschaftlichen und kulturellen Möglichkeiten abgegrenzt ist; nur dann liegen jene als "Stände" bezeichneten großen Sozialgruppierungen vor, wenn der einzelne durch Recht und Sitte zu einer solchen Einordnung und Standortsfestigkeit gezwungen wird und das grundsätzlich bejaht.

Das wesentlichste Merkmal des mittelalterlichen "Standes" sind somit dauerhafte Bindungen des Individuums, die nur durch einzelne Fälle privilegierten Aufstiegs durchbrochen werden. Die Lebensgemeinschaft, in die hinein der einzelne geboren wurde, erlegte ihm auf die dauerhafteste Weise Bindungen dieser Art auf (Bildungsmöglichkeit, Berufswahl usw.). Diese geburtsständischen Bindungen bedingten einen abgestuften Herrschaftsaufbau, wobei diese Über- und Unterordnungen nur nebenher auch von berufsständischem Ethos erfüllt wurden. Strukturelemente echter Stände sind das Abstammungsprinzip, ein relativ geschlossenes Konnubium und ein herrschaftliches Sozialgefüge ⁴⁾.

-
- ¹⁾ M. Weber "Wirtschaft und Gesellschaft" 1922, S. 635 ff., und F. Tönnies: Artikel "Stände und Klassen" in "Handwörterbuch der Soziologie" hrsg. von A. Vierkandt, 1931, S. 617 ff.
 - ²⁾ L.v. Wiese "Gesellschaftliche Stände und Klassen", München 1950 S. 46 (Eine Hauptaufgabe der angewandten Soziologie sei es gerade, die Übereinstimmung oder Abweichung des Bewußtseins einer Menschengruppe mit oder von ihrer wirklichen sozialen Lage aufzuzeigen und zu erklären.)
 - ³⁾ N. Monzel, a.a.O. S. 13; unter Hinweis auf H.v. Treitschke "Politik", 5. Auflage 1922, Band I S. 300 ("Unter Ständen i.e.S. des Wortes versteht man jene sozialen Gruppen, denen in der Regel der einzelne angehören m u B .")
 - ⁴⁾ So H. Freyer "Soziologie als Wirklichkeitswissenschaft" 1930, S. 264 ff.; ebenso F. Steinbach "Geburtsstand, Berufsstand und Leistungsgemeinschaft" (in "Rhein. Vierteljahrsblätter" 1949, S. 76).

b) Die nächstliegende Frage ist nun, wie eine solche "ständische" Gesellschaftsordnung für die Staatsverfassung des Mittelalters aus Jahrhunderte von bestimmendem Einfluß werden und bleiben konnte. Historisch gesehen ist die Ausbildung dieser geburtsständischen Herrschaftsstruktur gut verständlich. Da physische Macht, zumal auch die politische, primär auf materiellen Grundlagen beruht, ist zum Verständnis des mittelalterlichen (besonders des frühmittelalterlichen) Sozialaufbaus die Bodenverteilung ins Auge zu fassen; der Besitz beweglicher Güter bzw. der Anspruch auf Geldabgaben ist erst später zur materiellen Machtgrundlage der Staaten und der privilegierten Schichten geworden. Nach Abkehr von der Anschauung einer freigenossenschaftlichen Markverfassung als des urgermanischen Verfassungsprinzips ¹⁾ erkannte man in neuerer Zeit statt dessen das Prinzip der Grundherrschaft ²⁾, sei es nun, daß diese schmale Oberschicht von Großgrundbesitzern in eigener Person oder in der ihrer Vorfahren durch kriegerische Leistungen ihren Bodenanteil als Eigentum oder Lehen erworben hatten. Der Großgrundbesitz verlieh den Grundherren neben einer wirtschaftlichen Überlegenheit Verfügungsgewalt über Menschen: private und öffentliche Rechte über die an die Scholle des Grundherrn gebundenen Personen. Diese erblichen, meist an die eheliche Geburt geknüpften Privilegien verbürgten dem mittelalterlichen Sozialgefüge den herrschaftlichen und geburtsständischen Charakter, auch wenn sich diese Oberschicht des grundbesitzenden Adels später verbreiterte und dabei stark differenzierte (Ministerialadel, Ritterschaft). - Wichtig ist, daß auch die Kirche, trotz der christlichen Botschaft von der Brüderlichkeit aller Menschen, an diesem herrenständischen Aufbau bis zur Bettelordensbewegung des 13. Jahrhunderts festhielt und seine Prinzipien jahrhundertlang auch für ihre Einrichtungen Maßstab sein ließ ³⁾.

¹⁾ mit Gleichberechtigung und Genossenschaftlichkeit, wie sie von bekannten Historikern des 18. und 19. Jahrhunderts vertreten wurde (Näheres bei N. Monzel, a.a.O. S. 8).

²⁾ Vgl. A. Dopsch "Wirtschaftliche und soziale Grundlagen der europäischen Kulturentwicklung I", 2. Auflage, Wien 1923, S. 87

³⁾ z.B. adelige Geburt als Voraussetzung für das Bischofsamt oder die Aufnahme von Adeligen oder doch nur von Freigeborenen in bestimmte Männer- und Frauenklöster (bei N. Monzel, a.a.O. S. 9).

Das Erstarken und Mündigwerden des Gewerbebürgertums änderte an dem Bestehenden grundsätzlich wenig, obwohl die Zusammenschlüsse der Gewerbebürger in Zünften und Gilden nach dem Prinzip der freien Einigung zwischen Menschen mit gleicher wirtschaftlicher Tätigkeit und gleichen wirtschaftlichen Interessen erfolgte. Das Bürgertum blieb Jahrhunderte hindurch politisch minderberechtigt gegenüber dem adeligen Herrenstand, der streng über die ständische Abstufung von Staat und Gesellschaft nach unten wachte und seinen Angehörigen die Spitze der sozialen Pyramide erblich vorhielt, so daß der Gesamtaufbau nicht berufsständisch oder leistungsgemeinschaftlich im modernen Sinn werden konnte. Wie die in steigendem Maße exklusiven Satzungen und das Monopolstreben der Zünfte beweisen, war das machtständische Denken vielmehr auch im Gewerbebürgertum stärker als echtes demokratisches Lebensgefühl, so daß es also lediglich bei einem Ansatz zur freien Gruppierung nach der beruflichen Leistung verblieb.

Daß die Stände nicht immer von friedlichem Einigungswillen erfüllt waren, zeigen die harten Auseinandersetzungen, die (offen oder im Stillen) zwischen den Lehensträgern und fürstlichen Zentralgewalten, niederem und höherem bzw. neuem und altem Adel, Bürgertum und adeligen Stadtherren usw. ausgetragen wurden. Diese sozialen Kämpfe hatten jedoch, solange wir uns auf ständischem Boden bewegen, keinen Sinn, den ständischen Aufbau als solchen in Frage zu stellen und das Bauprinzip des gesellschaftlichen Ganzen grundsätzlich zu verändern; es ging nur darum, Grenzkorrekturen zwischen den Ständen vorzunehmen, die Privilegienverteilung in einzelnen Stücken zu verändern und dem angrenzenden Stand ganz bestimmte gesellschaftliche oder politische Rechte abzurufen¹).

"Selbst wenn ein Ständekampf mit dem blutigsten Ernst und auf die längste Sicht geführt wird, zielt er keineswegs auf die Umstürzung der ständischen Gliederung überhaupt." (H. Freyer, a.a.O. S. 276). - Die Möglichkeit von Ständekämpfen und ihre Unterscheidung zu Klassenkämpfen ist besonders gegenüber den Meinungen hervorzuheben, die ein Charakteristikum der Stände in ihrem friedlichen Zusammenwirken sehen wollen (so: G. Gundlach, Artikel "Klasse" in "Staatslexikon der Görresgesellschaft", 5. Auflage, III S. 386 f. (Vgl. auch Monzel, a.a.O. S. 16)

Notwendig ist in diesem Zusammenhang noch eine Begründung dafür, warum an diesem herrschafts- und geburtsständischen Gesamtaufbau nichts gerüttelt werden durfte bzw. auch lange nicht gerüttelt werden konnte, zumal für unsere Anschauungen derartige persönliche Einengungen durch ständische Ordnungsprinzipien unerträglich erscheinen. Monzel führt mit Recht die Standfestigkeit dieses Staats und Gesellschaftsprinzips auf "religiöse Leitideen" zurück ¹⁾. - Einmal wurde das römische, christlich gewordene Reich als ein Endzustand ²⁾ betrachtet, in dessen politischem und sozialem Leben es nach der "Erfüllung der Zeit" unter Kaiser Augustus nichts Neues mehr geben konnte. Diese, das ganze Mittelalter hindurch zweifellos lebendige Reichsidee könnte aber mit fortschreitender Zeit und besonders bei den nachdrängenden (benachteiligten) Schichten für das Verständnis der bestehenden Sozialordnung an Wirksamkeit eingebüßt haben. Die größere Bedeutung ist wohl der zweiten Leitidee von einer hierarchischen Jenseitsauffassung beizumessen, die sich auch im irdischen Sozialaufbau spiegeln müsse. Diese Vorstellung sah im Metaphysischen ein strenges Prinzip der Über- und Unterordnung in einem vielstufigen, hierarchischen "ordo" ³⁾ und war für die Weltanschauung des mittelalterlichen Menschen infolge der ungeheueren Lebendigkeit des Religiösen von kaum zu überschätzender Bedeutung. Eng damit hängen die beiden anderen Leitideen zusammen: jene von der Vorsehung Gottes, die jedem Menschen in einer bestimmten Schicht der Sozialstruktur durch die Geburt - in Ausnahmefällen

-
- ¹⁾ Im Anschluß an die Forschungen des Historikers und Soziologen E.W. Eschmann ("Zur politischen Struktur des Mittelalters" in "Zeitschrift für Völkerpsychologie und Soziologie" 1928) hebt N. Monzel (a.a.O. S. 16 ff.) vier solche "Leitideen" heraus.
- ²⁾ In Anlehnung an die Verkündigung Vergils (dessen Werk gleichsam als Vorform christlichen Glaubens galt): "imperium sine fine dedi .. sic placitum" (Aeneis I). Danach ist der Bestand der Welt an die Fortdauer des "imperium Romanum" gebunden, so daß die göttliche Vorsehung für radikales Fortschrittsstreben und geschichtskräftige Umsturzbewegungen keinen Platz gelassen hat. - Dazu: N. Monzel, a.a.O. S. 17. - Über Vergils Bedeutung: Th. Haecker "Vergil Vater des Abendlandes", 5. Auflage, München 1947, S. 138 ("Er (Vergil) wurde der Inbegriff Roms, jenes ewigen Rom, .".)
- ³⁾ Vgl. den Hinweis Monzels (a.a.O. S. 18) auf Dionysius Areopagita, Thomas von Aquin und Dante.

auch durch von der Obrigkeit gewährte Privilegien - den Standort zuweist, den er nicht eigenmächtig verlassen darf ¹⁾, sowie jene vierte von der eschatologischen Erwartung des tausendjährigen Reiches ²⁾, die auch den Angehörigen der dienenden Schichten das innere Motiv gab, in ihrem Stand zu verharren und dem kommenden Gottesreich in den harten Grenzen ihrer ständischen Gebundenheit zu dienen. - Obwohl diese Leitbilder nicht zum kirchlichen Dogma gehören, war es der Kirche im Mittelalter mit Hilfe solcher verpflichtender religiöser Ideen durchaus möglich, der geburts- und herrenständischen Gesellschaftsstruktur einiges von ihrer Härte zu nehmen und auch umgekehrt den herrschenden Schichten ein echtes Herrschaftsethos einzupflanzen, auch wenn dieses nicht in jedem Fall zur vollen Entfaltung kam ³⁾.

c) Der Staat ist im Mittelalter selbst ständisch gegliedert, so daß die ständische Gliederung des Staatsvolkes in der politischen Struktur des Staates zum Ausdruck kommt. Die "Stände" galten als die Vertretung des Volkes ⁴⁾, obwohl sie nur bestimmte bevorrechtete Gruppen umfaßten; sie hatten ein Widerstandsrecht gegenüber dem Herrscher, wenn dieser sich Übergriffe über den Kreis seiner Rechte hinaus erlaubte. Da Herrschertum und Stände Träger eigenwüchsiger, einander begrenzender Rechte waren, ließ sich auch eine Einheit von Staat und Staatsgewalt im heutigen Sinn nicht vollziehen. Obwohl durch diesen Zustand das Recht grundsätzlich die Oberhoheit besaß, dem sich diese, einander nebengeordneten Träger von Staatsgewalt unterzuordnen hatten, reichte dieses Verfassungsprin-

¹⁾ unter Berufung auf die unterschiedliche Ausstattung der Menschen mit leiblichen und seelischen Eigenschaften (parallel zur antiken Auffassung).

²⁾ Daraus das für die "Kontinuität" wichtige Streben, alle bestehenden politischen und gesellschaftlichen Einrichtungen für dieses Friedensreich (Apokalypse Kap. 20) zu erhalten.

³⁾ So W. Schwer "Stand und Ständeordnung im Weltbild des Mittelalters", 2. Auflage (mit einem Nachwort hrsg. von N. Monzel) 1952

⁴⁾ Sie hatten auch den Herrscher zu "küren", bei welcher Gelegenheit die wechselseitigen Rechte und Pflichten vertraglich festgelegt und beschworen wurden. Vgl. O.v. Nell-Breuning, Artikel "Ständestaat" in "Beiträge zu einem Handwörterbuch der Politik" II, S. 93 ff., Freiburg 1948

zip mangels Einheitlichkeit des Staatsgefüges wie der Staatsgewalt für ein neuzeitliches, mit einer Überfülle von Aufgaben befaßtes Staatswesen nicht mehr aus.

Zum Einsturz kam diese hierarchische Staats- und Gesellschaftsordnung zwar erst mit der französischen Revolution, war jedoch schon viel früher den verschiedensten paralysierenden Einflüssen ausgesetzt. Vom ideellen Bereich her drohte ein allmähliches Schwinden der Überzeugungskraft der religiösen Leitideen ¹⁾; realpolitisch gesehen ließen Änderungen in Verwaltung und Kriegstechnik ²⁾ die Bedeutung der feudalen Oberschichten mehr und mehr abnehmen. Auf Grund ihrer Privilegien waren diese ursprünglich auf vielen Gebieten zur Leistung öffentlicher Dienste verpflichtet gewesen; dazu waren sie nun infolge der dauernden Schmälerung ihrer materiellen Grundlagen immer weniger in der Lage, zumal die mit dem Städtewesen sich entwickelnde kapitalistische Wirtschaftsform das alte, weiterhin auf **Naturalabgaben und Beschränkung** der persönlichen Freiheit beruhende Feudalsystem sozusagen überrundete.

Die verschiedenen Gesichtspunkte, durch die (nach Monzel) nicht wenige katholische Sozialreformer bewogen wurden, nach dem blutigen Terror von 1792 sich für die Wiederherstellung der alten herrenständischen Ordnung einzusetzen, können hier nicht dargestellt werden ³⁾. So grundlegend und bedeutend diese herrschaftsständische Sozialordnung für Aufbau und Funktion der mittelalterlichen Staatsverfassung gewesen sein mag, so endgültig gehört dieser **Ständestaat der Geschichte an** ⁴⁾. Da die Auflösung der mittelalterlichen Gesellschaftsstruktur zugleich auf einer Wandlung des Weltbildes beruhte, ist dessen Erneuerung ausgeschlossen.

¹⁾ Auch Luthers recht konservative Berufs- und Ständelehren (er dachte noch in mittelalterlichen Kategorien, in denen er groß geworden war) konnten die religiös-ideelle Grundlage der alten ständischen Ordnung nicht bewahren (s. Monzel, a.a.O. S. 22)

²⁾ Schaffung einer zentralisierten Beamtenverwaltung mit einem durchorganisierten, ebenfalls zentralen Steuerwesen; Ablösung der Ritterheere durch Söldnerheere mit Feuerwaffen.

³⁾ Vgl. dazu N. Monzel, a.a.O. S. 23 ff

⁴⁾ O.v. Nell-Breuning, a.a.O. S. 93

3.) Neuzeitliche Berufsstände und Staatsverfassung:

In neuerer Zeit gaben jedoch die Erfahrungen und Enttäuschungen über die Schwächen und Unzulänglichkeiten des modernen formal-demokratischen (parlamentarischen) Staates, besonders des ihm eigentümlichen politischen Parteienwesens, den Anstoß zu politischen Programmforderungen nach einer erneuerten Ständeverfassung. Der auf den politischen Parteien, die auf dem Weg über Wahlen und Parlament die eigentlich treibenden Kräfte des politischen Lebens bilden, beruhende Parlamentarismus hat den Erwartungen vieler nicht entsprochen, in schweren Zeiten sogar weitgehend versagt ¹⁾. Der einen starken Zentralgewalt standen vereinzelte Individuen mit allgemeinem gleichen Stimmrecht und unbeschränkter Gewerbebefreiheit gegenüber, deren beide daraus resultierende Gefahren relativ früh gesehen wurden: Einerseits führt eine Atomisierung der Gesellschaft zu schrankenlosem Individualismus und schließlich zum Klassenkampf; andererseits entwickelt sich ein zentrales Staatswesen nur zu leicht zum totalitären Staat, wenn ihm statt Gebilden, die auf weite Sicht zur Verantwortung fähig wären, nur Individuen bzw. Parteien gegenüberstehen.

a) Man glaubte, gewisse der Formaldemokratie und dem Parteien-Parlament eigentümliche Mißstände dadurch ausschalten zu können, daß man das aus allgemeinen Volkswahlen hervorgegangene Parteienparlament durch eine von den verschiedenen Berufsständen zu beschickende Vertreterversammlung ersetzt. Ob eine solche Ständevertretung ihre Aufgaben besser erfüllen würde als das politische Parteien-Parlament, unterliegt deshalb begründeten Zweifeln, weil die Berufsstände (als einzige Möglichkeit einer neuzeitlichen Ständeeinteilung) ihrem Wesen nach nur "als Glieder der im Staate geborgenen, von ihm als Rahmen umschlossenen Gesellschaft" ²⁾ erscheinen. Die Verschiedenheit des gesellschaftlichen und staatlichen Bereichs ist hier nicht genügend beachtet.

¹⁾ O.v. Nell-Breuning, a.a.O. S. 95

²⁾ im Gegensatz zu den Herrschaftsständen alten Stils, die von Hause aus immer einen Bezug zum Staate als Herrschafts- und Machtorganisation hatten (vgl. O.v. Nell-Breuning, ebenda)

Solche "Korporativ-Staaten" wurden zwischen den beiden Weltkriegen in einigen Ländern, zuerst im faschistischen Italien Mussolinis, aufgebaut und sind zum Teil bereits wieder verschwunden. Die beruflichen Korporationen waren darin zwar in die staatliche Verfassung eingebaut, stellten jedoch nicht (was erforderlich gewesen wäre) in ihrer Gesamtheit den Staat selber dar; statt durch eine von ihnen beschickte Vertreterversammlung an der Leitung des Staates und der staatlichen Willensbildung teilzunehmen, wurden sie zu Organen des Staates, die auf ein Eigenleben im Sinne echter Berufsstände zu verzichten hatten. Auf diese Weise ließ sich also die Tendenz zu Zentralismus und Omnipotenz im demokratischen Mehrparteiensstaat weder abschwächen noch abstellen; sie steigerte sich im Gegenteil noch bis zur totalitären Staatsautorität.

b) Ausgehend von denselben Gefahrenmomenten, die zur Schaffung dieser Idee einer (modernisierten) ständischen Staatsverfassung führten - nämlich der zentralisierten Staatsomnipotenz einerseits und einer kapitalistischen Klassengesellschaft andererseits, die beide gleicherweise als Auswüchse eines schrankenlosen Individualismus erkannt wurden -, kam auch die christliche Sozialphilosophie zum Entwurf einer neuzeitlichen berufsständischen Sozialordnung. Auf der Grundlage des Subsidiaritätsprinzips, wonach "jede Angelegenheit ihre Heimstatt in der jeweils engsten Gemeinschaft (hat), die zur Lösung der anstehenden Aufgabe imstande ist", sollen die Berufsstände den Staat zwecks Verkleinerung und Vereinfachung seiner mehr als umfangreichen Apparatur von jeder staatsfremden Tätigkeit entlasten, die er im Lauf der Zeit in so umfangreichem Maß an sich gezogen hat ¹⁾).

Die Staatsform bzw. Staatsverfassung als solche bleibt davon völlig unberührt; sie muß nur nach Lage der Verhältnisse und Bedürfnisse zur Verwirklichung des Gemeinwohls geeignet sein und das Prinzip der Gerechtigkeit garantieren. Dadurch soll vor allem das weithin durch Liberalismus und Individualismus eingetretene Auseinander-

¹⁾ O.v. Nell-Breuning, a.a.O. S. 96/97

fallen von Gesellschaft und Staat überwunden werden. Insbesondere die Gesellschaft soll so gebaut und gegliedert sein, "daß sie als in sich selbst geschlossenes Leistungsgefüge vom Rahmen des Staates wirklich fest umschlossen gehalten und auf einheitliche Ziele ausgerichtet werden kann, ohne doch vom Staate erwürgt oder aufgesogen zu werden" ¹⁾. Dieser von allen nicht unbedingt notwendigen Obliegenheiten weitgehend entlastete Staat hätte hingegen verstärkt Gelegenheit, gegenüber den von ihm umfaßten vitalen, wirtschaftlichen und kulturellen Sozialgebilden seine Rahmen- oder Klammerfunktion auszuüben.

Die neue korporative Sozialstruktur unterscheidet sich gegenüber der alten Ständeordnung in zwei Punkten. Einmal muß die Zugehörigkeit zu einer Leistungsgemeinschaft der Wahl des Einzelnen freigegeben sein; nach seinen Neigungen und wirtschaftlichen Notwendigkeiten oder Interessen soll er seinen "Beruf" wählen und notfalls auch wechseln dürfen, ohne durch Schranken der Geburt und des Herkommens in seiner individuellen Freiheit eingeengt zu werden. Zum andern soll das Verhältnis der verschiedenen Leistungsgemeinschaften zueinander ein Nebeneinander sein. Diese "ordines" ²⁾ sollen nicht mehr über- und untereinander stehend eine Herrschaftsstruktur bilden, sondern vielmehr zueinander in einem Verhältnis demokratischer Genossenschaftlichkeit stehen; der Regierung und obersten Verwaltung sind sie allein untergeordnet.

Die diesem Programm innewohnende Problematik wird nicht übersehen und von Monzel nach drei Richtungen hin verfolgt: Einmal ist für das Verhältnis von wirtschaftlichen zu kulturellen Leistungsgemeinschaften zu fürchten, da weite, von einem sehr materiell interessierten Demokratismus erfaßte Kreise für objektive Wertunterschiede in den sozialen Zielsetzungen blind geworden sind; in einem obersten berufsständischen Parlament würden somit wieder Stimmen gezählt

¹⁾ O.v. Nell-Breuning, a.a.O. S. 98

²⁾ In diesem Sinn sollte (nach Monzel, a.a.O. S. 27 ff.) der in der Enzyklika "Quadragesimo anno" verwendete Begriff der "ordines" verstanden werden. (Vgl. oben S. 55/56)

statt Werte gewogen werden. Das zweite Problem liegt in der Frage nach dem Verhältnis einer solchen Vertreterversammlung der Leistungsgemeinschaften zum Staat bzw. zum politischen Parlament als der gesetzgebenden Körperschaft; sie hat nicht nur die katholische Soziallehre beschäftigt ¹⁾. Der dritte Einwand richtet sich gegen den heute relativ häufig notwendigen Berufswandel und Berufswechsel, die verhindern, daß die Berufsangehörigen "von einem bestimmten Berufsethos, von einem Gefühl der Berufsehre und von einer solidaritätsbewußten Wertung ihrer Tätigkeit für das Allgemeinwohl" erfüllt sind ²⁾.

4.) Ergebnis:

Das für unsere Untersuchung wichtige Ergebnis dieser (wegen der Tragweite des Grundsatzproblems nur scheinbar umfangreichen) Betrachtung ist folgendes:

Ein herrschaftsständischer Staatsaufbau, wie er der Staatsverfassung des Mittelalters eigentümlich war, ist mit Beseitigung der Feudalordnung und der Auflösung des mittelalterlichen Weltbildes (als den beiden wichtigsten Grundlagen dieses Prinzips) nicht wiederholbar. Der Standesbegriff hat inhaltlich eine Verschiebung durchgehend erfahren, daß wir heute unter "Ständen" in erster Linie Berufsstände zu verstehen pflegen. Diese sind jedoch, wie das Beispiel der "Korporativ-Staaten" zeigte, als Gegenpol zu einer starken staatlichen Zentralgewalt ungeeignet; obwohl "die Berufsgemeinschaft .. die moderne Klasse (bildet), die sich nie beseitigen läßt, so lange es verschiedene Berufe und eine Kultur überhaupt geben wird" ³⁾, ist der parteipolitische Parlamentarismus, trotz seiner Unzuträglichkeiten, auch in Zukunft nicht zu entbehren. Da ohne

¹⁾ So H. Herrfahrdt "Das Problem der berufsständischen Vertretung von der französischen Revolution bis zur Gegenwart", 1921

²⁾ N. Monzel, a.a.O. S. 34

³⁾ W. Sauer "System der Rechts- und Sozialphilosophie", 2. Aufl. Basel 1949, S. 117 ff. - Ähnlich sagt Görres: "Stände sind die letzten politischen Elemente der Gesellschaft, die bei allen Veränderungen unverwüstlich bleiben und sich immer in neuer Gestalt zusammenfügen." (zitiert bei W. Schwer, a.a.O.; nach N. Monzel, S. 29)

allgemein lebendige Überzeugung von einer nicht in Geldeinheiten rechnenden Wertordnung die Leistungsgemeinschaften zu "Interessenverbänden" absinken, käme eine ihnen etwa übertragene Volksvertretungsbefugnis (zusätzlich zum Parteienparlament) einer Legalisierung der heute schon mehr als unerwünschten Interessenpolitik¹⁾ gleich.

Auf der Grundlage des, vor allem von der christlichen Soziallehre betonten, Subsidiaritätsprinzips des Staates könnte jedoch eine Konsolidierung gesellschaftlicher, insbesondere berufsständisch-leistungsgemeinschaftlicher Strukturelemente und deren verstärkte Heranziehung im Dienste einer genossenschaftlichen Selbstverwaltungstätigkeit eine Entlastung des Staates von an sich staatsfremden Obliegenheiten bedeuten, ohne daß dabei eine Antastung oder Veränderung des bestehenden Staatsprinzips erfolgte. Um dabei eine Ausschaltung aller lediglich interessenpolitischen Tätigkeit zu erreichen, ist die Korporationsfähigkeit eines Berufsstandes vorweg an eine Bedingung zu knüpfen: Innerhalb der Berufsgruppe muß sich ein Bewußtsein von bestimmten Pflichten gegenüber der Öffentlichkeit herausgebildet haben, muß ein Berufsethos lebendig sein, das die durch die Berufsangehörigen übernommene Verantwortung für das Wohl der Gemeinschaft über wirtschaftliche, in Geldeinheiten ausgedrückte Interessenansprüche stellt. Kardinale Aufgabe einer solchen, auf dem Boden der Selbstverwaltung tätigen Berufskammer kann nur die Sicherung der Erfüllung dieser Berufspflichten sein. Die Gefahr einer Standesautonomie im alten Sinn ist damit beseitigt.

Daß nach der heutigen Situation für eine "Verkammerung" praktisch nur eine Reihe freier Intelligenzberufe in Betracht kommt, ist aus zwei Gründen wenig verwunderlich. Einerseits gehören sie zu den verantwortlichen Funktionsträgern des sozialen (und damit auch des staatlichen) Lebens; andererseits konnte sich bei ihren Berufsange-

¹⁾ Zu diesem Fragenkreis: Th. Eschenburg "Herrschaft der Verbände?", Stuttgart 1956, sowie R. Breitling "Die Verbände in der Bundesrepublik", Meisenheim 1955 (der einen eingehenden Überblick über das recht ausgedehnte Verbandswesen in Westdeutschland gibt).

hören infolge der notwendigerweise starken Berufsgebundenheit¹⁾ einer in der Regel vorhandenen wirklichen "Berufung" und nicht zuletzt auch einer meist weit zurückreichenden Tradition ein hohes Berufsethos entwickeln. - Die Bedenken des Bundesrats wegen der Gefahr einer "Verkammerung" weiterer Berufsgruppen ist auf Grund dieser Überlegungen unbegründet. Die Gegenüberstellung von ständischer und demokratisch-parlamentarischer Staatsordnung dürfte von falschen, da allzu vereinfachten begrifflichen Voraussetzungen ausgegangen sein, die der historischen Entwicklung nicht entsprechen.

5.) Die wirtschaftspolitische Fragestellung kann - ganz abgesehen von der im Prinzip allgemein anerkannten wirtschaftspolitischen Neutralität des Grundgesetzes²⁾ - als erledigt betrachtet werden, wenn den Kammern bereits durch die jeweilige Berufsordnung keine berufspolitische Tätigkeit im Sinne einer wirtschaftlichen Interessenvertretung der Berufsangehörigen zugestanden wird. Die in einer Berufsordnung notwendig enthaltenen Bestimmungen über den Berufszugang und die Berufsausübung aus dem Blickwinkel von freiheitlicher Wirtschaftsordnung und Wettbewerb zu betrachten, bedeutet (nach einem Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsministerium vom 14.11.1954 über die Zulässigkeit von Berufsordnungen) eine Überforderung des Wettbewerbs, da von den Grundanliegen der Berufsordnungsidee auszugehen ist, denen in unserer sozialen und kulturellen Situation objektiv positive Bedeutung zuerkannt werden muß³⁾. Es geht um die Erhaltung des Berufsethos die

¹⁾ Die durch eine schwierige und langwierige Ausbildungs- und Vorbereitungszeit erzielte hohe fachliche Spezialisierung wird in der Regel einen (fachfremden) Berufswechsel unmöglich machen.

²⁾ Der Ansicht, daß aus dem Fehlen ausdrücklicher Vorschriften im Grundgesetz über die Wirtschaftsverfassung eine bewußte Nicht-Entscheidung i.S. eines ungeschriebenen Verfassungsgesetzes und damit eine wirtschaftspolitische Neutralität des Grundgesetzes abzuleiten sei, wird vom Bundesverfassungsgericht und der herrschenden Meinung dahingehend widersprochen, daß diese Lehre von der wirtschaftspolitischen Neutralität des Grundgesetzes nur innerhalb des durch die Verfassungsgrundsätze (Freiheitsverbürgung gegen Sozialbindungen aus dem Rechts- und Sozialstaatsprinzip!) gezogenen Rahmen Geltung beanspruchen kann. (Vgl. A. Hamann, a.a.O. S. 31-34).

³⁾ Platner, a.a.O. S. 519

freien Berufe, "inmitten fortschreitender staatlicher Erstarrung des Lebens ein dynamisches Element der Wahrung einer von ethischen Impulsen getragenen freiheitlichen Gesamtatmosphäre in unserer Gesellschaft zu sein". ¹⁾

V. Wichtige Einzelprobleme und ihre Regelung in der WPO

Nach Behandlung der Probleme, die mit dem Gesetzentwurf über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer als ganzem verbunden sind, soll im folgenden Kapitel noch auf einige wichtige Fragen, die den Berufsstand selbst betreffen, und deren Regelung in den Bestimmungen der neuen WPO eingegangen werden.

1.) Die Wirtschaftsprüfungs-Gesellschaften:

Als schwierigstes Problem ist zuerst das der WP-Gesellschaften zu behandeln ²⁾. Die Frage nach der Zulässigkeit, den Rechtsformen und den Anerkennungsvoraussetzungen von WP-Gesellschaften, sowie die Berücksichtigung der Wünsche, die bisher von den beiden darüber im Berufsstand entstandenen "Parteien" geäußert wurden, konnten bisher noch zu keiner endgültigen Klärung und zu einer alle Teile zufriedenstellenden Lösung gebracht werden. Neben dem von den Bundestagsausschüssen als Verhinderungsgrund einer Weiterbehandlung der Gesetzesvorlage angegebenen Zeitnot dürften auch diese Unklarheiten und Differenzen ein Hindernis für eine schnellere Behandlung des Gesetzentwurfes gewesen sein.

a) Ausgangspunkt ist die recht unterschiedliche Verteilung der Pflichtprüfungsmandate zwischen den selbständig und allein arbeiten-

¹⁾ Platner, a.a.O. S. 519/520

²⁾ Dazu: "Abschlußprüfungen durch Treuhandgesellschaften?" (Stellungnahme von G. Berger und Gegenstellungnahme von Mundorf) in "BB" 1954 S. 389 ff.; ergänzend dazu A. Möllers "Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Einzelprüfer" (in "WP" 1954 S. 300 ff.) und Th. Ascher "Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft" (in "Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis" 1954 S. 573 ff.).

den Einzelprüfern und den WP-Gesellschaften mit angestellten Wirtschaftsprüfern und Prüfungsassistenten. Beide dürfen grundsätzlich in gleicher Weise auf dem Arbeitsgebiet der Pflichtprüfung nach AktG. usw. tätig sein (s. oben S. 4; neben einer ganzen Reihe weiterer Arbeitsgebiete, die hier jedoch nicht zur Diskussion stehen); Einzelprüfer und WP-Gesellschaften sind in der Praxis aber nicht in gleichem Maße mit Pflichtprüfungsaufgaben betraut.

Von den rund 2700 Pflichtprüfungen ¹⁾ von Aktiengesellschaften wurden im Jahr 1950/51 mehr als die Hälfte (53 v.H.) von nur 21 Einzelprüfern und 33 WP-Gesellschaften durchgeführt, wobei letztere allein mit 1127 Prüfungen 41,5 v.H. aller anfallenden Mandate innehatten; in den Rest von 47 v.H. teilten sich 454 Einzelprüfer und 62 WP-Gesellschaften. Zusammen waren also insgesamt 475 Einzelprüfer und 95 WP-Gesellschaften mit sämtlichen Pflichtprüfungsmandaten betraut, was bei 1384 ²⁾ insgesamt zugelassenen Wirtschaftsprüfern und 154 anerkannten WP-Gesellschaften (Hauptsitze) ein merkwürdiges Ergebnis darstellt. Von den 826 ausschließlich in eigener Praxis und den 158 (neben einer Tätigkeit in WP-Gesellschaften und Prüfungsverbänden) auch in eigener Praxis tätigen Wirtschaftsprüfern war somit etwa die Hälfte von der eigentlichen Prüfungstätigkeit ausgeschlossen, obwohl der Beruf des Wirtschaftsprüfers ursprünglich in erster Linie für dieses Aufgabengebiet geschaffen worden war.

Eine Betrachtung nach dem Umfang des Grundkapitals der geprüften Gesellschaften läßt ebenfalls eine Schwerpunktverlagerung zu Gunsten der großen WP-Gesellschaften erkennen. Innerhalb der Gruppe der Einzelprüfer und WP-Gesellschaften mit 10 und mehr Pflichtprüfungen (vgl. Tabelle III) verschiebt sich der Akzent auf der Basis

¹⁾ Zahlen bei W. Koch (a.a.O. S. 151 ff.), nach einer Untersuchung an Hand der Prüfungsvermerke im Handbuch der Deutschen Aktiengesellschaften 1950/51 von R. Ludewig ("Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung", Band 12 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955.)- Vgl. Tabelle II.

²⁾ Zahlen bei W. Koch (a.a.O. S. 146 ff.) nach dem WP-Verzeichnis 1956 (Stand vom 1. Januar 1956).

des Grundkapitals sogar noch mehr zu Gunsten der WP-Gesellschaften: Bei einem zahlenmäßigen Mandatsanteil von 78,6 v.H. prüfen diese 33 WP-Gesellschaften 88,6 v.H. des geprüften Grundkapitals! Die zweifellos ebenso interessante Aufteilung des insgesamt geprüften Grundkapitals nach Einzelprüfern und WP-Gesellschaften konnte ich leider nicht feststellen.

Wichtig für die Weiterverfolgung des Problems ist auch der unterschiedliche Charakter der verschiedenen Arten von WP-Gesellschaften. Nach ihrer, keineswegs einheitlichen, Struktur sind nach Koch ¹⁾ vier große Gruppen zu unterscheiden:

- 1) Bankeigene WP-Gesellschaften, die zum Großteil bereits bei Schaffung des Wirtschaftsprüferberufs als Prüfungs- und Treuhandgesellschaften bestanden hatten (vgl. oben S. 22). Sie waren von Banken mittelbar oder unmittelbar gegründet worden und mit Prüfungsaufgaben beschäftigt, die dem Geschäftskreis der Banken entstammten (z.B. Prüfungen im Zusammenhang mit Krediten, Emissionen usw.).
- 2) WP-Gesellschaften im Eigentum von Wirtschaftsprüfern: Sie wurden in der Regel von einem oder mehreren Einzelprüfern errichtet, wobei auch Repräsentationsgründe (Werbewirksamkeit einer Sachfirma) oder Versorgungsabsichten (Erhaltung des "goodwill" zur Sicherung bei Alter und Todesfall) eine Rolle gespielt haben.
- 3) WP-Gesellschaften im Eigentum von Wirtschaftsgruppen (Brauereien, Bauwirtschaft, Ruhrbergbau, chemische Industrie?), meist von deren Verbänden gegründet, so daß diese WP-Gesellschaften die dem Verband angehörenden Unternehmen prüfen.
- 4) WP-Gesellschaften der öffentlichen Hand: Sie sind in staatlichen oder kommunalen Kreisen beheimatet, und ihre Kapitalanteile sind heute noch mittelbar oder unmittelbar im Besitz der öffentlichen Hand. Obwohl ihre Anzahl sehr gering ist, haben sie einen sehr umfangreichen Mandatsbestand, den sie über eine Anzahl von Nie-

¹⁾ W. Koch, a.a.O. S. 176 ff.

derlassungen im Bundesgebiet und in Berlin bearbeiten. Ihre Tätigkeit beschränkt sich jedoch nicht nur auf Aufträge aus dem öffentlichen Sektor ¹⁾.

b) Man kann nun fragen, wie es zu der Vorzugsstellung der WP-Gesellschaften gekommen ist. Daß bedeutende Großunternehmen ihre Bilanz von einem Einzelprüfer testieren lassen, ist auch heute noch kein Ausnahmefall, obwohl die Mehrzahl der Großunternehmen einer WP-Gesellschaft den Vorzug gibt. Diese Vorliebe kann also nicht von Unterschieden in der Leistungsfähigkeit von Einzelprüfer und WP-Gesellschaft herrühren, obwohl gerade eine WP-Gesellschaft mit ihrem hochspezialisierten, allerdings auch wechselnden Mitarbeiterstab ²⁾ einen gewissen Vorsprung zu haben scheint. - Der tiefere Grund liegt wohl in der Wahl des Abschlußprüfers. Die vom Aufsichtsrat (meist auf Vorschlag des Vorstandes) getroffene Wahl wird in der Regel von der Hauptversammlung nur mehr formal bestätigt (§ 136 Abs. 1 AktG.). Da in den Aufsichtsräten auch Vorstandsmitglieder von Banken sitzen, denen eine WP-Gesellschaft nahesteht, wird (zumindest im Zweifelsfall) der Prüfungsauftrag an diese gehen. Ist die Gesellschaft dann mit den fachlichen und persönlichen Qualitäten des Abschlußprüfers zufrieden, so kann der einmal gewählte Bilanzprüfer (Einzelprüfer oder WP-Gesellschaft) aus naheliegenden Gründen auch in den folgenden Jahren mit seiner Wiederwahl rechnen. Abgesehen davon, daß die Prüfung im Wiederholungsfall rascher abgewickelt werden kann, hat die Gesellschaft wegen der Vorteile einer kontinuierlichen Bilanzpolitik das Bestreben, den Abschlußprüfer für längere Zeit beizubehalten.

Koch führt die heutige Lage in der Verteilung der Bilanzprüfungen zum Teil auch auf die Entwicklung des Bilanzprüfungswesens zurück. Bei Beginn der Pflichtprüfung hatten Ende 1933 reichlich 5000 Aktiengesellschaften eine(n) der etwa 750 Wirtschaftsprüfer bzw. WP-

¹⁾ Vgl. dazu: W. Koch, a.a.O. S. 183

²⁾ Dazu A. Möllers in seinem Aufsatz (a.a.O.)

³⁾ W. Koch, a.a.O. S. 180

Gesellschaften mit der Abschlußprüfung zu betrauen. Bis 1939 war die Zahl der Wirtschaftsprüfer um 600 gestiegen, während nur einige hundert Aktiengesellschaften hinzugekommen waren. Nach dem Zusammenbruch entfielen aus politischen Gründen die in Mittel- und Ostdeutschland gelegenen Gesellschaften, soweit sie nicht in der Bundesrepublik eine neue Heimat fanden. Andererseits ließ sich aber die Mehrzahl der dort tätigen Berufsangehörigen im Westen nieder. Bis 1955 war die Zahl der Aktiengesellschaften auf rund 2600 zurückgegangen, die der Wirtschaftsprüfer und WP-Gesellschaften auf etwa 1500 gestiegen. Da ein Wechsel des Bilanzprüfers selten ist und die Zahl der Abgänge durch Todesfall nicht sehr groß war, ist die naheliegende Schlußfolgerung nicht von der Hand zu weisen, daß ein großer Teil der Aktiengesellschaften noch von den ersten 750 Wirtschaftsprüfern und WP-Gesellschaften aus der Zeit vor 1933 betreut wird. - Obwohl vielfach (angeblich zum Trost der Einzelprüfer) gesagt werden soll, daß die Bilanzprüfungstätigkeit nicht sehr lukrativ sei, hält sie Koch¹⁾ wegen der ihr eigentümlichen Stetig- für recht angenehm und auch sehr einträglich, da der erwünschten Grundbelastung ein entsprechendes Grundeinkommen gegenübersteht. Dem Einzelprüfer wie der WP-Gesellschaft wird also an der Erhaltung bzw. Vergrößerung des Mandatsbestandes an Abschlußprüfungen gelegen sein. Dabei verbleiben den großen WP-Gesellschaften freilich die größeren Möglichkeiten einer legalen und berufsethisch zulässigen Werbung²⁾. Nicht zuletzt haben die WP-Gesellschaften auch die größere Elastizität in der Bewältigung neuer Aufträge, da sie ihren Mitarbeiterstab ausbauen, notfalls durch die vorübergehende Heranziehung von Einzelprüfern vergrößern können.

c) Ohne noch auf die Berufsgrundsätze eingegangen zu sein, ist hier ein Problem kurz zu streifen, das ebenfalls scharf diskutiert worden ist, nämlich die Frage nach der "Unabhängigkeit" der WP-Gesellschaften. - Weniger gegenüber den beiden Arten der wirtschaftsgruppen- und bankeigenen WP-Gesellschaften, als insbesondere gegenüber

¹⁾ W. Koch, a.a.O. S. 181

²⁾ derselbe, a.a.O. S. 182

den WP-Gesellschaften, die sich im Allein- oder Teilbesitz der öffentlichen Hand befinden, ist der Vorwurf einer Verletzung der Unabhängigkeitgarantie des Abschlußprüfers nach § 137 Abs. 2 AktG. erhoben worden ¹⁾, soweit diese WP-Gesellschaften Pflichtprüfungen in Unternehmungen vornehmen, die ebenfalls im Allein- oder Teilbesitz der öffentlichen Hand sind. Flume setzt die öffentliche Hand mit der in § 137 Abs. 2 AktG. genannten abhängigen bzw. herrschenden "Gesellschaft" gleich und fordert den Ausschluß der WP-Gesellschaften der öffentlichen Hand von den aktienrechtlichen Abschlußprüfungen aller Gesellschaften der gleichen öffentlichen Hand. Trotzdem vorgenommene Abschlußprüfungen könnten nicht als Abschlußprüfung i.S. des Aktiengesetzes angesehen werden; ein auf Grund einer solchen Prüfung festgestellter Jahresabschluß sei nichtig. Adler-Düring-Schmaltz ²⁾ halten die Prüfung für unbedenklich. Düring ³⁾ tritt dieser Auffassung mit der Begründung entgegen, daß die Unabhängigkeitgarantie weitgehend durch die berufsständischen Grundsätze garantiert sei, denen auch die Angehörigen der WP-Gesellschaften der öffentlichen Hand unterliegen; außerdem hätten Bund und Länder keinen maßgeblichen Einfluß i.S. des § 137 Abs. 2 AktG. auf die ihnen gehörenden Prüfungsgesellschaften.

Auch Koch ist auf Grund seiner Kenntnis der Persönlichkeiten, die diese WP-Gesellschaften leiten, und der strengen Berufsauffassung der sicheren Meinung, daß jeder Versuch einer Einflußnahme sofort zurückgewiesen würde ⁴⁾, obwohl ihm die an sich strengen Vorschriften des Aktiengesetzes dadurch eine Abschwächung zu erfahren scheinen. Ein "Musterprozeß" in dieser Frage konnte bisher noch nicht

¹⁾ W. Flume "Die Unabhängigkeitgarantie des Abschlußprüfers nach § 137 Abs. 2 Aktiengesetz" ("NJW" 1952 S. 484 ff. und 1953 S. 90 ff.), der sich für eine Präzisierung des § 137 Abs. 2 AktG. im Rahmen der Aktienrechtsreform einsetzt.

²⁾ Adler-Düring-Schmaltz "Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaften", 2. Auflage, Stuttgart 1948, § 137 Note 21

³⁾ W. Düring "Zur Unabhängigkeitgarantie des Abschlußprüfers nach § 137 Abs. 2 AktG" (in "NJW" 1952 S. 844 ff.), der vor allem vom Standpunkt der Praxis ausgeht.

⁴⁾ W. Koch, a.a.O. S. 184/185

bis zum BGH vorgetrieben werden ¹⁾); eine auf der Argumentation Flumes begründete Klage wurde in erster Instanz abgewiesen, da Bund und Länder keine "Gesellschaft" seien - eine formalistische und nicht unbedingt befriedigende Begründung -; die Berufung des Klägers soll jedoch nicht nur des erhöhten Streitwertes wegen zurückgenommen worden sein.

d) Der Anlaß einer Neuordnung des Berufsrechts schien auch für eine Neugestaltung der wenig befriedigenden Situation der WP-Gesellschaften günstig. Von einem grundsätzlichen Verbot bis zu den verschiedensten Umgestaltungen der WP-Gesellschaften sind viele Möglichkeiten in Erwägungen gezogen worden. Jede Art von "Zuweisung" der Prüfungsaufträge durch eine unparteiliche übergeordnete Stelle (Berufskammer, staatliche Stelle) schied allerdings (vernünftigerweise) von vornherein aus der Diskussion aus.

aa) Der Regierungsentwurf einer Wirtschaftsprüferordnung vom 27.8. 1954 enthält in § 1 Abs. 3 die Bestimmung, daß die Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers auch Gesellschaften ausüben können, die als WP-Gesellschaft anerkannt sind, sowie einen eigenen Abschnitt (Abschnitt V) mit einer Reihe von Einzelbestimmungen, die sich ausschließlich mit den WP-Gesellschaften befassen. Nach § 39 WPO wird der Kreis der zulässigen Rechtsformen auf Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft a. Akt., Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft festgelegt, wobei allerdings OHG und KG als Handelsgesellschaften in das Handelsregister eingetragen werden müssen ²⁾. § 40 WPO läßt trotz der Grundsatzbestimmung des Abs. 1, daß alle Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter Wirtschaftsprüfer sein müssen, dann eine Ausnahmegenehmigung zu, wenn beson-

¹⁾ W. Koch, a.a.O. S. 184/185

²⁾ Wegen der Personengesellschaften des Handelsrechts vgl. die Begründung zu § 39 WPO (gewerbsmäßige Ausübung eines Handelsgeschäfts, als welche allein die Treuhandeltätigkeit eine Eintragung möglich macht). Auf Anregung des Bundesrats ist zwecks Vereinfachung des Verfahrens dem Antrag auf Anerkennung einer solchen WP-Gesellschaft die Eintragungsanmeldung nicht mehr beizufügen.

ders befähigte Kräfte anderer Fachrichtungen (Juristen, Techniker die nicht Wirtschaftsprüfer sind, aber die nötige Fachkunde und charakterliche Zuverlässigkeit besitzen, Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter werden; ihre Zahl darf nur die Zahl der Wirtschaftsprüfer im Vorstand, unter den Geschäftsführern oder den persönlich haftenden Gesellschaftern nicht übersteigen. Die Wirtschaftsprüferkammer ist vor der Genehmigung durch die oberste Landesbehörde zu hören. Der Bestätigungsvermerk muß immer von wenigstens einem Wirtschaftsprüfer unterzeichnet sein (§ 44 WPO). - Aktien von WP-Gesellschaften müssen auf den Namen lauten und ihre Übertragung muß an die Zustimmung der Gesellschaft gebunden sein (vinkulierte Namensaktien), zur Übertragung eines Gesellschaftsanteils einer GmbH. muß ebenfalls die Gesellschaft zustimmen, deren Stammkapital im übrigen auf DM 50.000.- (nach § 5 GmbH-Gesetz DM 20.000.-) erhöht werden soll ¹⁾). Eine Bestimmung über die Inhaberschaft der Geschäftsanteile ist in dem neuen WPO nicht enthalten: Sie scheint nach der Begründung ²⁾ wegen der Vinkulierung der Gesellschaftsrechte und der jährlichen Meldepflicht der WP-Gesellschaften bei der Wirtschaftsprüferkammer (§ 53 WPO) entbehrlich, da hierdurch die Übersichtlichkeit und eine Kontrolle der Einhaltung des § 137 Abs. 2 AktG. gewährleistet sei.

bb) Gerade im Hinblick auf die Voraussetzungen für die Anerkennung von WP-Gesellschaften herrscht heute wegen der unterschiedlichen Ländergesetzgebung ein recht uneinheitlicher Rechtszustand, der in der Begründung zu § 40 WPO im Detail festgehalten ist. Die strengste Regelung findet sich in den Gesetzen, die in den Ländern der ehem. Britischen Zone gelten: Es müssen alle Vorstandsmitglieder Wirtschaftsprüfer sein und alle Kapitalanteile müssen sich in den Händen von in der Gesellschaft selbst tätigen Wirtschaftsprüfern

¹⁾ Inzwischen denkt man aber zwecks Erleichterung der Gründung von WP-Gesellschaften in GmbH.-Form an eine Herabsetzung auf die gesetzliche Höhe (vgl. W. Koch, a.a.O. S. 190).

²⁾ BT-Drucksache 201, S. 52

befinden ¹⁾. Ähnlich müssen in Rheinland-Pfalz alle Kapitalanteile in den Händen von Wirtschaftsprüfern bzw. Steuerberatern sein; der Vorstand bzw. die Geschäftsführung braucht hier nur mindestens zur Hälfte aus Wirtschaftsprüfern zu bestehen. Für die Länder der ehem. Amerikanischen Zone muß ebenfalls mindestens die Hälfte der Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer, aber alle persönlich haftenden Gesellschafter Wirtschaftsprüfer sein; eine Bestimmung über den Kapitalbesitz ist in den Gesetzen nicht enthalten. Für die ehem. Französische Zone müssen sämtliche persönlich haftende Gesellschafter, bei juristischen Personen mindestens ein Mitglied des Vorstandes bzw. der Geschäftsführung die Wirtschaftsprüfer-Eigenschaft besitzen; das Stammkapital von WP-Gesellschaften in GmbH-Form ist dort auf DM 50.000.- erhöht. Die gleiche Regelung gilt für Berlin. - Mit Ausnahme der Länder der ehem. Amerikanischen Zone ist außerdem der Jahresabschluß der WP-Gesellschaften nach Maßgabe der aktienrechtlichen Vorschriften aufzustellen und zu veröffentlichen. - Die vorgesehene Neuregelung hält sich also in etwa an die heute bestehende tatsächliche und rechtliche Lage.

cc) An der Frage der Kapitalstruktur der WP-Gesellschaften hat sich jedoch nach Veröffentlichung des Regierungsentwurfs eine lebhafte Diskussion entzündet. - Zwecks verstärkter Einflußnahme im Sinne ihrer Interessen auf die Organe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, das an der Vorbereitung der neuen Gesetzgebung als Vertretung des Berufs mitwirkte, hatten sich in den Jahren 1954/1955 eine Reihe von Einzelprüfern, die wegen ihrer "Benachteiligung" bei den

¹⁾ Diese äußerst strenge Vorschrift hatte ihren Ursprung in der im englischen Accountant-Beruf herrschenden Berufsauffassung, die sich jedoch nicht ohne weiteres auf die deutschen Verhältnisse übertragen ließ. In England gibt es keine WP-Gesellschaften in Form einer Kapitalgesellschaft, dafür zum Teil noch größere "Partnerschaften". Auf Grund einer Übergangsregelung bedurften jedoch bereits bestellte Wirtschaftsprüfer und am 8.5. 1945 in die Liste der Hauptstelle für das Wirtschaftstreuhandwesen eingetragene WP-Gesellschaften keiner erneuten Bestellung bzw. Anerkennung, so daß diese Vorschrift nur für neu zu gründende WP-Gesellschaften Geltung bekam. (Dazu W. Koch, a.a.O. S. 137).

Pflichtprüfungen in Opposition standen, zu einem "Aktionsausschuß freier Wirtschaftsprüfer" zusammengefounden, der noch 1955 zu einer "Aktions-Gemeinschaft" wurde ¹⁾). Auf dem am 26. Januar 1955 in Hannover stattfindenden Wirtschaftsprüfer-Tag sollen von seiten der Leitung des Instituts der Wirtschaftsprüfer wie des Aktions-Ausschusses und auch anderer Wirtschaftsprüfer in einer mehrstündigen Debatte die verschiedenen Standpunkte eine eingehende Erörterung erfahren haben, wobei es vorerst vor allem um die Wahl der Vorstands- und Verwaltungsratsmitglieder des Instituts und die entsprechende Beteiligung der opponierenden Einzelprüfer ging ²⁾). Es wurde auch ein Sonderausschuß für die Fortentwicklung des Berufsrechts gewählt, der (im Anschluß an eine Ausschußtagung am 25./26. Juni 1955 in Oberstdorf) auf dem nächsten Wirtschaftsprüfer-Tag am 12./13. Januar 1956 in Baden-Baden ausführliche und keineswegs konservative Entwürfe für die Berufsgrundsätze und die Richtlinien für die gemeinsame Berufsausübung vorlegen konnte. Nach einer eingehenden und offenbar positiven Erörterung der Vorschläge wurde ein neuer Ausschuß eingesetzt, der die Fortentwicklung des Berufsrechts betreiben, die Organe des Instituts der Wirtschaftsprüfer beraten und eine einschlägige Beschlußfassung des Wirtschaftsprüfer-Tages vorbereiten sollte. Den "Richtlinien für die gemeinsame Berufsausübung von Wirtschaftsprüfern" wurde zugestimmt, die "Berufsgrundsätze" sollten nochmals überarbeitet werden. - Nach einem organisatorischen Umbau der Aktions-Gemeinschaft beschwerte sich diese im November 1956 jedoch darüber, daß das Institut der Wirtschaftsprüfer bisher nichts zur Durchsetzung der in Baden-Baden einstimmig aufgestellten berufsrechtlichen Forderungen unternommen habe. Den Bundestags-Ausschüssen sowie den Mitgliedern des Bundestags wurden Änderungsvorschläge zur Wirtschaftsprüferordnung zugeleitet ³⁾).

¹⁾ Dazu W. Koch, a.a.O. S. 155

²⁾ Nach W. Koch (a.a.O. S. 157) hatten sich dem Aktions-Ausschuß etwa 250 nicht auf der Tagung vertretene Wirtschaftsprüfer durch schriftliche Vollmacht angeschlossen und rund 200 stimmten im Sinne des Aktions-Ausschusses. Das sehr ausführliche Protokoll ist bedauerlicherweise vertraulich.

³⁾ Vgl. dazu vor allem die äußerst scharf formulierte Begründung (bei W. Koch, a.a.O. S. 160 und 190 ff.).

Die Änderungsvorschläge betreffen vor allem die §§ 39 und 40 WPO. Grundsätzlich sollen als Rechtsformen für WP-Gesellschaften nur mehr Gesellschaften nach § 705 ff. BGB und wirtschaftliche Vereine nach § 22 BGB anerkannt werden; bereits bestehende WP-Gesellschaften anderer Rechtsformen können bis 31. Dezember 1958 zugelassen werden, wenn sie die strengen Bestimmungen für Neugenehmigungen in der ehem. Britischen Zone erfüllen (alle Kapitalanteile müssen bei den in der WP-Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfern liegen, alle Vorstandsmitglieder müssen Wirtschaftsprüfer sein, Abschlußprüfung und Publikationspflicht nach Aktienrecht) und wenn außerdem Sachfirmenzusätze jeglicher Art den Personennamen aller oder einiger in der WP-Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfer weichen. Nach § 40 Abs. 1 WPO können WP-Gesellschaften nur mehr von natürlichen Personen gebildet werden, die als Wirtschaftsprüfer bestellt sind. Die Aktions-Gemeinschaft betont, daß Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern zur gemeinsamen Berufsausübung zwar notwendig seien, in Form von handelsrechtlichen Gesellschaften dem Wesen des freien Berufes jedoch nicht voll gerecht werden. Nach einer Idealform werde seit langem gesucht. Die Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers dürfe durch die Firmierung und die eigene Rechtsfähigkeit derartiger Zusammenschlüsse weder beeinträchtigt noch versteckt werden.

Daraufhin haben Ende Januar 1957 14 führende Wirtschaftsprüfer-Persönlichkeiten großer WP-Gesellschaften eine Denkschrift abgeschlossen ¹⁾, die wohl ebenfalls den Bundestagsmitgliedern und anderen interessierten Kreisen zugegangen ist. Darin wurde auf die Entwicklung der WP-Gesellschaften, den Grundsatz der Freiberuflichkeit, den Vorwurf der Entpersönlichung des Berufs und der Abhängigkeit der WP-Gesellschaften, sowie auf die Rechtsstellung der bei den großen WP-Gesellschaften tätigen Wirtschaftsprüfer eingegangen und kritisch zu den Einzelheiten des Abänderungsantrags der Aktions-Gemeinschaft Stellung genommen. Es wurde vor allem auch auf die

¹⁾ "Die WP-Gesellschaften im Wirtschaftsprüfer-Beruf". Sie war mir leider nicht zugänglich, so daß ich mich an die Ausführungen Kochs (a.a.O. S. 192 ff.) halten mußte.

Schwierigkeiten hingewiesen, die eine Entlassung von Nicht-Wirtschaftsprüfern aus den Gesellschaftsleitungen und eine kurzfristige Übertragung von großen Kapitalanteilen mit sich brächten, ebenso auf die Folgen, die mit einer völligen Auflösung von WP-Gesellschaften verbunden sind (Personalentlassungen, Nichterfüllung von Pensionsverpflichtungen, Enteignungsansprüche der bisherigen Kapitalinhaber, Gefährdung der Nachwuchsausbildung usw.).

e) Wird es wirklich zu einem "Umbau" der im WPO-Entwurf vorgesehenen Bestimmungen über die WP-Gesellschaften und damit der gesamten Berufsstruktur kommen? - Ausgehend von der historischen Entwicklung des Wirtschaftsprüfer-Berufs in Deutschland, die anders verlaufen ist als etwa jene in England oder Schweden ¹⁾, hält Koch eine Zerschlagung gerade der größten und leistungsfähigsten WP-Gesellschaften, deren Vorstandsmitglieder eine durchaus unabhängige und unbefangene Stellung einnehmen, für sehr bedenklich. Eine Tätigkeit von WP-Gesellschaften der öffentlichen Hand auf dem privaten Sektor sollte jedoch grundsätzlich vermieden werden. Empfohlen wird darüber hinaus eine möglichste Zurückhaltung der WP-Gesellschaften auf dem Gebiet der Auftragswerbung, wo die Gesellschaften gegenüber den Einzelprüfern im Vorteil seien. Ob an diesem Problem durch die Änderung von "Sachfirmen" in "Personenfirmen" etwas zu ändern ist, scheint mir fraglich; persönliche Beziehungen werden sicher von Einzelprüfern ebenso geschätzt und genützt wie von den WP-Gesellschaften, die allerdings wegen des weiteren Personenkreises mehr Anknüpfungspunkte haben. Möllers ³⁾ stellt in Zusammenhang mit dem Werbungsproblem bei WP-Gesellschaften jedoch die durchaus ernst zu nehmende Frage, ob Aufsichtsratsmitglieder, die gleichzeitig auch Aufsichtsratsmitglieder von Auftraggebern sind, unter dem Gesichtswinkel des grundsätzlichen Werbeverbots tragbar sind.

¹⁾ Ascher (a.a.O.) befürwortet eine Aktienrechtsreform nach schwedischem Vorbild, wo der Wirtschaftsprüfer ständiges Kontrollorgan ist (vergleichbar unserem Aufsichtsrat), eine Situation, die eine Tätigkeit von WP-Gesellschaften undenkbar erscheinen würde.

²⁾ W. Koch, a.a.O. S. 196/197

³⁾ A. Möllers, a.a.O. S. 300 ff.

Eine Entwicklung in Richtung der Berufssozietäten, wie sie in den angelsächsischen Ländern (Public Accountants) und auch bei den deutschen Rechtsanwälten zu beobachten ist, wäre durchaus zu begrüßen, da auch von ihnen die Prüfungen von Großunternehmen bewältigt werden könnten. Festzuhalten ist dabei jedoch, daß die deutsche Sozietät (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) etwas anderes ist als die englische "partnership" mit eigener Rechtspersönlichkeit ¹⁾. Wollert ²⁾ möchte die Personalgesellschaft für die WP-Gemeinschaft (!) als verbindliche Rechtsform erklären lassen, da diese wegen der klaren Vertretungsverhältnisse, der Verwertbarkeit des Geschäftswertes und der verschiedenen handelsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (Prokura, Kommanditisten usw.) für den Wirtschaftsprüferberuf als besonders geeignet erscheint; insbesondere die Kommanditgesellschaft a.Akt. scheint ihm für eine Überführung der Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften mit berufsfremdem Kapital geeignet, da hier die Geschäftsinhaber kein Majoritätskapital aufbringen müßten, ohne deshalb in ihrer unabhängigen Stellung eine Einbuße zu erleiden. Mayer-Wegelin ³⁾ befürwortet dagegen eine Trennung von Treuhandwesen und Pflichtprüfung: Für das Prüfungswesen sei die lose Form der BGB-Gesellschaft die würdigste und zweckmäßigste ⁴⁾, da die individuelle Regelung durch Vertrag weitestgehende Möglichkeiten offen lasse (eben bis

-
- 1) Vgl. Mayer-Wegelin "Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften" ("in WP" 1949 S. 97 ff.). Er gibt zu bedenken, daß der Hinweis auf die "partnership" der englischen Accountants Verwirrung angerichtet hat, da diese nach dem Gesetz von 1890 Personengemeinschaften für jeden Beruf sein können; die englischen Accountants bilden sie nicht deshalb, weil diese Form besonders geeignet sei, sondern vielmehr, weil in England durch die Verbindung mehrerer Personen zur gemeinsamen Berufsausübung automatisch eine "partnership" entsteht.
 - 2) H. Wollert "Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften" (in "WP" 1949 S. 66 ff.). Der Autor spricht von Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften in bewußtem Gegensatz zu WP-Gesellschaften.
 - 3) Mayer-Wegelin (vgl. Fußnote 1)
 - 4) "Soweit das Bedürfnis nach deutlicher Firmierung besteht, könnte zugelassen werden, der Bezeichnung "Wirtschaftsprüfungsgesellschaft" den Namen der beteiligten Wirtschaftsprüfer beizufügen." (Mayer-Wegelin, a.a.O. S. 100)

auf die fehlende Rechtspersönlichkeit der BGB-Gesellschaft mit allen damit verbundenen Nachteilen); die Treuhandgesellschaften heutiger Art müßten aber in jedem Fall bestehen bleiben, da die Bankes usw. ein Anrecht auf derartige Hilfgesellschaften haben. Die Trennung der beiden Aufgabengebiete schließe aber nicht aus, daß die Wirtschaftsprüfer neben ihrer isolierten Wirtschaftsprüfer-Tätigkeit ein Amt oder eine Beteiligung in einer Treuhandgesellschaft oder einem anderen Unternehmen (vgl. den Syndikus-Anwalt) innehaben. - M.E. dürfte die vorgeschlagene Trennung von Treuhand- und Wirtschaftsprüfungstätigkeit in der Praxis auf erhebliche Schwierigkeiten stoßen. Der erste Vorschlag zur Lösung des rechtlichen Problems (Umgestaltung der WP-Kapitalgesellschaften in Kommanditgesellschaften a. Akt.) bringt zwar vom rein Formalen eine Besserung; es würde sich aber im Falle seiner Verwirklichung an der gegenwärtigen tatsächlichen Struktur der WP-Gesellschaften wenig verändern, falls die Behauptung, daß die Unabhängigkeit der dort tätigen Wirtschaftsprüfer auch heute schon gesichert ist, der Wirklichkeit entspricht. - Der "nervus rerum", nämlich die Tatsache einer starken Konzentration der Mandate bei WP-Gesellschaften mit berufsfremdem Kapitalbesitz und der Nichtbeteiligung vieler Einzelprüfer an der Pflichtprüfung nach dem Aktiengesetz, wird sich also kaum beseitigen lassen. Die Forderungen und Änderungsvorschläge der "Aktions-Gemeinschaft" erscheinen demnach recht wenig erfolgversprechend, da eine grundsätzliche Auflösung der großen WP-Gesellschaften unter keinen Umständen durchführbar ist. Änderungen hinsichtlich verschiedener Einzelheiten (Art der Firmierung u.ä.) können im WPO-Entwurf sicher noch berücksichtigt werden, ohne daß damit jedoch an der grundlegenden Tatsache der Mandatskonzentration etwas geändert werden wird.

Noch eine Frage am Rande: Wozu ist die Ziff. 8 in § 7 Abs. 2 WPO nötig, wonach dem Antrag auf Zulassung zum Wirtschaftsprüfer-Examen eine Erklärung darüber beizufügen ist, in welcher Weise der Bewerber die WP-Tätigkeit auszuüben beabsichtigt? Sollte sie etwa in einem mittelbaren (wenn nicht unmittelbaren) Zusammenhang mit dem Problem der Mandatsverteilung stehen? -

2.) Die Berufsgrundsätze:

Eng mit dem ersten Problem der WP-Gesellschaften hängen die "Berufsgrundsätze" des Wirtschaftsprüferberufs zusammen, die dort verschiedentlich gestreift wurden. Auf sie soll hier in großen Zügen und in einigen Besonderheiten eingegangen werden ¹⁾).

a) Die hauptberufliche Tätigkeit: Im Gegensatz zu den sehr umfangreichen und in die Einzelheiten gehenden Vorschriften der "Ländervereinbarung" von 1931, an die sich im Wesentlichen auch die Bestimmungen der Ländergesetze aus der Nachkriegszeit hielten, befaßt sich § 55 der neuen WPO in mehr allgemeiner Form mit der Hauptberuflichkeit des Wirtschaftsprüfers. Verboten ist jede gewerbliche Tätigkeit und eine Tätigkeit in einem Beamtenverhältnis; eine Tätigkeit auf Grund eines Anstellungsvertrages ist in Ausnahmefällen erlaubt, insbesondere eine solche bei einem anderen Wirtschaftsprüfer oder bei einer WP-Gesellschaft. Vereinbar mit dem Wirtschaftsprüferberuf sind eine Reihe freier Berufe, die Tätigkeit an wissenschaftlichen Instituten und Hochschulen (uneingeschränkt), die treuhänderische Verwaltung und die freie schriftstellerische und künstlerische Tätigkeit. Ein Ministeramt und ein parlamentarisches Mandat stellen nach der Begründung zu § 55 WPO ²⁾ kein Hindernis für die Berufsausübung dar. Koch hält für den auf einen Ministerposten berufenen Wirtschaftsprüfer jedoch eine Beurlaubung (unter Erweiterung der Soll-Vorschriften des § 58 WPO) für notwendig. Trotz des möglichen Einwandes der mindestens ebenso großen Belastung eines Wirtschaftsprüfers durch eine Tätigkeit als Hochschullehrer erscheint mir eine Verbindung von Beruf und Politik (im Gegensatz zu einer solchen von Beruf und Wissenschaft) nicht opportun, insbesondere im Hinblick auf das oben behandelte Problem der WP-Gesellschaften.

b) Die Eigenverantwortlichkeit: Für den Einzelprüfer, der jede seiner Äußerungen selbst unterzeichnet, entstehen hier kaum Schwierig-

¹⁾ Vgl. dazu die ausführliche Zusammenstellung bei W. Koch, a.a.O. S. 162 ff.

²⁾ BT-Drucksache 201, S. 55

keiten. Auf die Lage bei den WP-Gesellschaften ist im Rahmen ihrer Behandlung bereits eingegangen worden. Die Begründung zu § 56 WPO weist darauf hin, daß der Inhalt des Begriffs der Eigenverantwortlichkeit für praktische Fälle einer Auslegung durch Richtlinien der Wirtschaftsprüfer-Kammer bedürfe. Solche Richtlinien sind vom "Sonderausschuß für die Fortentwicklung des Berufsrechts" beim Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf vorgeschlagen worden. Sie verlangen eine genaue Festlegung der Verantwortung und sehen auch eine Regelung für die Zahl der Mitarbeiter von Wirtschaftsprüfern und WP-Gesellschaften vor, ohne schon ein abschließendes Ergebnis zur Diskussion zu stellen.

c) Die Unabhängigkeit: Obwohl gerade diese Frage von größter Bedeutung für den Berufsstand ist, sieht die neue WPO keine besonderen Bestimmungen vor. Grundlage wird auch in Zukunft der, wenn auch umstrittene ¹⁾ § 137 Abs. 2 AktG. sein. Im übrigen sollen auch hier Richtlinien der Wirtschaftsprüfer-Kammer (ähnlich wie jene von der "Hauptstelle" im Jahr 1933 herausgegebenen Bestimmungen ²⁾) Einzelheiten "empfehlend" festlegen ³⁾. Die vom "Sonderausschuß für die Fortentwicklung des Berufsrechts" vorgeschlagenen Grundsätze sind gegenüber den alten Richtlinien von 1933 sogar noch etwas verschärft, vom Wirtschaftsprüfer-Tag 1956 in Baden-Baden aber nicht abschließend behandelt worden ⁴⁾.

d) Die Unbefangenheit: Über die ersten drei Berufsgrundsätze hinausgehend enthält der Gesetzentwurf in § 61 WPO auch eine Bestimmung, die vom Wirtschaftsprüfer die Versagung seiner Tätigkeit verlangt, wenn die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrags besteht. Dies gilt insbesondere für die Gutachtertätig-

1) Vgl. oben S. 74

2) abgedruckt bei W. Koch, a.a.O. S. 169

3) BT-Drucksache 201, Begründung zu § 67, wobei nach der vom Bundesrat vorgeschlagenen und von der Bundesregierung gebilligten Streichung des § 67 WPO eine Erweiterung des § 70 Abs. 1 WPO (i.S. des jetzigen § 67) vorgenommen werden soll.

4) Dazu die Ausführungen Kochs (a.a.O. S. 158); auch oben S. 78

keit, die sowohl Partei- wie Gerichts-Gutachtertätigkeit sein kann, ebenso für ein Tätigwerden als Schiedsrichter. Auch mit dieser Frage hat sich der "Sonderausschuß für die Fortentwicklung des Berufsrechts" vorbereitend sehr eingehend befaßt und dabei auch eine Liste von sieben bzw. sechs Punkten aufgestellt, aus denen keine Besorgnis der Befangenheit abgeleitet werden kann bzw. die diese rechtfertigen ¹⁾. Sie sollen auch für WP-Gesellschaften gelten.

Im Gegensatz zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, der die Nichtigkeit der testierten Bilanz zur Folge hat, kann ein Verstoß gegen den Grundsatz der Unbefangenheit lediglich zu einem disziplinarischen Verfahren gegen den Wirtschaftsprüfer (Ehren- bzw. Berufsgericht) führen. Im Interesse des Ansehens des gesamten Berufsstandes ist seine korrekte Einhaltung in jedem Fall unbedingt erforderlich.

3.) Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung nach den Gesetzentwürfen:

Ein großer Teil der Wirtschaftsprüfer ist zugleich Steuerberater (s. oben S. 8), ebenso wie auch die überwiegende Anzahl der WP-Gesellschaften zugleich als Steuerberatungsgesellschaften anerkannt sind. Daraus ergeben sich bei der für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater getrennten Berufsgesetzgebung einige Fragen, die einer genauen Abstimmung in den beiden Gesetzentwürfen bedürfen. Daneben ist im Steuerberatungsgesetz eine Änderung der §§ 107 und 107a AO vorgesehen, von der auch die Wirtschaftsprüfer und WP-Gesellschaften betroffen werden.

a) Die Doppelqualifikation von WP-Gesellschaften:

§ 4 des Entwurfs eines Steuerberatungsgesetzes sieht zwar vor, daß Steuerberatungsgesellschaften die Tätigkeit eines Steuerberaters ausüben dürfen (in Parallele zu § 1 Ziff. 3 WPO), daß aber nur Gesellschaften in GmbH-Form zugelassen werden können. Dabei müssen

¹⁾ Umfangreicher Abdruck bei W. Koch, a.a.O. S. 172/173

sämtliche Geschäftsführer Steuerberater sein, und die Geschäftsführer müssen als Geschäftsanteile mindestens die Hälfte des Stammkapitals besitzen. - Bisher hatte für Steuerberatungsgesellschaften keine gesetzliche Regelung bestanden. Die von den Finanzbehörden zugelassenen Steuerberatungsgesellschaften waren in der Regel WP-Gesellschaften, von denen eine entscheidende Mitwirkung von Steuerberatern verlangt wurde. Die WP-Gesellschaften haben jedoch weder heute ausschließlich die Rechtsform der GmbH., noch werden sie mit der Neuregelung des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer auf diese Gesellschaftsform beschränkt sein (vgl. § 39 WPO). Hinsichtlich einer Doppelqualifikation als Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft werden sich somit Schwierigkeiten für die bisher bestehenden Gesellschaften ergeben.

Die Übergangsvorschrift des § 97 Abs. 2 StBG. sieht nur für die bisher in der Rechtsform der Aktiengesellschaft ¹⁾ anerkannten Steuerberatungsgesellschaften ein Weiterbestehen nach dem Umstellungszeitpunkt (Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Inkrafttreten des Steuerberatungsgesetzes folgt) vor, allerdings unter bestimmten Bedingungen: Mindestens die Hälfte der Vorstandsmitglieder müssen Steuerberater sein (Ziff. 1), Vorstandsmitglieder ohne Steuerberater-Qualifikation dürfen keine Steuerberatung ausüben (Ziff. 2) und bei Ernennung neuer Vorstandsmitglieder dürfen nur Steuerberater als solche bestellt werden (Ziff. 3). Die erste Bedingung wird in der Regel zu erfüllen sein, da viele Wirtschaftsprüfer zugleich Steuerberater sind. Die Ziff. 2 dürfte mit § 107 bzw. 107a AO in Widerspruch geraten, insbesondere, wenn der Vorschlag des Bundesrats nach Aufnahme der Wirtschaftsprüfer in den § 107 Abs. 1 AO Berücksichtigung findet, zumal ihm auch die Bundesregierung zugestimmt hat ²⁾. Ziff. 3 würde praktisch bedeuten, dass als neue Vorstandsmitglieder von WP-Gesellschaften in der Regel mehr Berufsangehörige mit Doppelqualifikation als Wirtschaftsprüfer

¹⁾ WP-Gesellschaften in GmbH-Form sind durch § 4 StBG gedeckt.

²⁾ Eine Aufnahme der vereid. Buchprüfer in § 107 AO wird von der Bundesregierung abgelehnt (s. später).

und Steuerberater bestellt werden können. In Härtefällen ist lediglich eine Fristverlängerung vorgesehen.

Von diesen Bedingungen abgesehen scheint mir die Beschränkung der Übergangsbestimmung des § 97 Abs. 2 StBG auf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften schon eine unbillige Härte zu sein. Reichelt¹⁾ empfiehlt bereits eine Erweiterung des § 4 StBG dahingehend, daß auch anerkannte WP-Gesellschaften (aller Rechtsformen!) die Tätigkeit eines Steuerberaters ausüben dürfen, wenn ihr Zweck auf Steuerberatung gerichtet ist und mindestens die Hälfte der Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftenden Gesellschafter Steuerberater sind. Eine solche Vorschrift ließe die Bestimmungen für alle nicht als WP-Gesellschaften zugelassenen Steuerberatungsgesellschaften unberührt. Die Übergangsvorschrift des § 97 Abs. 2 StBG würde dann (zumal Ziff. 2 sich erübrigt und Ziff. 3 unbedingt zu streichen wäre) überflüssig.

Ebenso bedürfte § 5 StBG einer Überarbeitung. Nach der gegenwärtig vorliegenden Fassung dürfen auswärtige Geschäftsstellen von Steuerberatern und Steuerberatungsgesellschaften nur in Ausnahmefällen mit Zustimmung der Steuerberater-Kammer unterhalten werden, wenn dies unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse notwendig erscheint. Der Leiter einer solchen auswärtigen Geschäftsstelle muß Steuerberater sein. Durch die von der Steuerberater-Kammer durchzuführende Bedürfnisprüfung sollen nach der Begründung zu § 5 StBG²⁾ vor allem ungesunde Wettbewerbsverhältnisse vermieden werden, was offenbar eine Verletzung des Art. 12 GG darstellt (s. oben S. 53). Daß der Leiter der auswärtigen Geschäftsstelle Steuerberater sein muß, würde für WP-Gesellschaften bedeuten, hier ebenfalls einen Wirtschaftsprüfer mit Doppelqualifikation einzusetzen. - Wie wenig erklärt die Lage nach den Bestimmungen des Gesetzentwurfs ist, geht

) J. Reichelt "Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften" in "WPg" 1954 S. 141 ff. (Reichelt ist in seinem Aufsatz zugleich auch Anwalt der vereid. Buchprüfer, was hier jedoch außer Betracht bleiben muß).

) BT-Drucksache 128, S. 26

am besten vielleicht aus der in der Begründung zu § 5 StBG festgehaltenen Konstruktion einer (erlaubten) Umgehung des § 5 StBG hervor: Ein Wirtschaftsprüfer mit Doppelqualifikation, der als Steuerberater keine Erlaubnis zum Unterhalt einer auswärtigen Geschäftsstelle bekommt, kann eine solche in seiner Eigenschaft als Wirtschaftsprüfer unterhalten und in deren Rahmen dann nach § 107 bzw. 107a AO (nach der verbesserten Fassung des Bundesrats nach § 107 AO allein) tätig werden. Ich glaube nicht, daß es hier unangebracht wäre, von vornherein den geraden Weg zu gehen.

In Zusammenhang mit den WP-Gesellschaften ist noch auf die Bestimmung des § 31 Abs. 2 StBG hinzuweisen, wonach in Zukunft einem Steuerberater bei Bestehen eines (nach § 31 Abs. 1 StBG erlaubten) Anstellungsverhältnisses bei einer WP-Gesellschaft die selbständige Berufstätigkeit verwehrt sein soll. Nach Reichelt¹⁾ wird in der Praxis vielfach so verfahren, daß Berufsangehörige, die in der Leitung oder als Angestellte einer WP-Gesellschaft tätig sind, mit Zustimmung der Gesellschaft in gewissem Umfang auch eine eigene Praxis ausüben, weswegen auf diese Bestimmung zu verzichten wäre sie entbehre jeder sachlichen Begründung. Der Bundesrat hat sich zwar an dieser Bestimmung nicht gestoßen. Sie scheint jedoch in der Tat kleinlich und (trotz der Begründung zu § 31 Abs. 2 StBG) den Verhältnissen der Praxis nicht zu entsprechen, zumal eine Einschränkung dieser Art auch in den Bestimmungen der WPO nicht enthalten ist.

b) Die Änderungen der §§ 107 und 107a AO:

Ohne daß in den §§ 107 und 107a AO bisher ausdrücklich von einem "Vertretungs-" und einer "Beratungs"-Befugnis gesprochen wird, unterscheiden sich die beiden Berufsgruppen der Steuerberater und Helfer in Steuersachen bisher in den ihnen hierin zustehenden Rechten: Die Steuerberater haben das uneingeschränkte Beratungs- und Vertretungsrecht, so daß sie weder von den Steuerverwaltungsbehörden

¹⁾ J. Reichelt, a.a.O.

²⁾ BT-Drucksache 128, S. 33

noch von den Steuergerichten zurückgewiesen werden können. Die Helfer in Steuersachen dagegen haben auf Grund der finanzamtlichen Erlaubnis das Recht, im Finanzamtsbereich geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten, insbesondere (geschäftsmäßig) Rat in Steuersachen zu erteilen; obwohl sie (theoretisch gesehen) bei "Vertretung" ihrer Klienten schon von den Finanzbehörden zurückgewiesen werden können, erfahren sie diese Zurückweisung grundsätzlich nur von den Finanzgerichten.

Während nach der bisherigen Regelung die Rechtsanwälte und Notare den Steuerberatern (§ 107 Abs. 3 AO), die Wirtschaftsprüfer und vereid. Buchprüfer dagegen den Steuerhelfern gleichgestellt sind (§ 107a AO), bemüht sich § 107 des Entwurfs zum Steuerberatungsgesetz um eine Neufassung der beiden Paragraphen der Abgabenordnung. Der Regierungsentwurf sieht eine Aufnahme der bisherigen Helfer in Steuersachen (im Entwurf nun Steuerbevollmächtigte) in § 107 AO vor, was (in Zusammenhang mit dem geänderten § 36 StBG) in Bezug auf das uneingeschränkte Vertretungsrecht vor allen Finanzbehörden (nicht den Finanzgerichten!) ihre Gleichstellung mit den Steuerberatern, den Rechtsanwälten und Notaren bedeutet. - Ferner sollen (nach der Neufassung des § 107a AO) neben den bisher befugten Personen auch Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen berechtigt sein (Abs. 2 Ziff. 2a), ohne daß diese als Steuerberatungsgesellschaften zugelassen sind; den Wirtschaftsprüfern, vereid. Buchprüfern, Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften wird darüber hinaus das Vertretungsrecht vor den Finanzbehörden des Oberfinanzdirektions-Bezirks ihrer beruflichen Niederlassung gewährt (Abs. 6).

Der Bundesrat hat nun darüber hinaus eine Erweiterung des uneingeschränkten Vertretungsrechts auf die Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer vorgeschlagen, was eine Streichung der beiden Berufsgruppen in § 107a Abs. 6 AO zuließe. Erfreulicherweise hat

die Bundesregierung zumindest der Aufnahme der Wirtschaftsprüfer in § 107 Abs. 3 Ziff. 2 AO zugestimmt¹⁾, wodurch den Wirtschaftsprüfern das uneingeschränkte Vertretungsrecht vor den Finanzbehörden und Finanzgerichten endlich zugestanden werden soll; sie wären damit den Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten gleichgestellt. Darüber hinaus hat der Bundesrat vorgeschlagen, die §§ 38 und 39 StBG (Auskunftsverweigerung bzw. Einsicht in die Geschäftspapiere) auch auf die Wirtschaftsprüfer (und vereid. Buchprüfer) auszudehnen, da diese auch hierin den Rechtsanwälten gleichzustellen sind. Abgesehen von der gesetzestechnisch unterschiedlichen Lösung, nämlich der Aufnahme dieser Bestimmungen in einen neuen § 106a StBG, ist die Bundesregierung mit diesem Vorschlag einverstanden; sie wünscht darüber hinaus eine Ausdehnung auf den § 37 (Haftung) und § 43 Ziff. 3 StBG (Erzwingungsvorschriften nach § 202 AO). Falls diese Änderungsvorschläge Aufnahme in die endgültige Fassung des Steuerberatungsgesetzes finden, wäre die langjährige Diskriminierung der Berufsgruppe der Wirtschaftsprüfer endgültig beseitigt.

¹⁾ Die Aufnahme der vereid. Buchprüfer wird mit der (hier nicht zu prüfenden) Begründung abgelehnt, daß nur die Wirtschaftsprüfer mit Rücksicht auf ihre Vorbildung (abgeschlossenes Hochschulstudium), ihren Ausbildungsstand und die Bedeutung ihrer Tätigkeit den Steuerberatern gleichgestellt werden können. Gegenüber dem bisherigen Rechtszustand, nach dem die vereid. Buchprüfer sowohl von den Steuerverwaltungsbehörden wie von den Finanzgerichten zurückgewiesen werden können, erfahren diese durch die Einräumung des Vertretungsrechts vor den Finanzbehörden ihres Oberfinanzbezirks eine wesentliche Besserstellung. Eine Gleichstellung der vereid. Buchprüfer mit den Steuerberatern würde eine Bevorzugung gegenüber den Steuerbevollmächtigten (Helfern in Steuersachen) bedeuten. - Vgl. dazu auch H. Czulwik "Zum Entwurf des Steuerberatungsgesetzes" (in "Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis" 1954 S. 233 ff.), der sagt, daß sich die Steuerberater gegen die Bevorzugung der Wirtschaftsprüfer und vereid. Buchprüfer wenden und daß sich die Helfer in Steuersachen besonders von den vereid. Buchprüfern überflügelt fühlen (a.a.O. S. 241/242). - In ähnlichem Sinn wird in einer Stellungnahme des "Bundeshauptverband der Steuerberater e.V." (Köln) und der "Bundeszentrale der Verbände der Steuerberater und Helfer in Steuersachen" (Wiesbaden) zu diesem Problem darauf hingewiesen "daß sich kein Bewerber mehr dazu bereitfinden würde, sich der strengen Ausbildungsvoraussetzungen und der schweren Steuerberaterprüfung zu unterziehen, wenn er durch die Ablegung des Wirtschaftsprüfer- oder Buchprüfer-Examens die Befugnisse beider Berufe erwerben könne." (in "WP" 1954 S. 135)

Zum Abschluß:

Es kann hier nicht die Aufgabe sein, in das vorausgegangene Kapitel über Einzelfragen eine Besprechung sämtlicher Gesetzesbestimmungen aufzunehmen. Ich bin der Ansicht, daß die Vorschriften hinsichtlich der Einzelheiten des Zulassungsverfahrens (Bildung und Besetzung der Zulassungsausschüsse auf Landesbasis, Antragsformalitäten, Verfassungsgründe), der Prüfung (Bildung und Besetzung des Prüfungsausschusses beim Bundeswirtschaftsministerium¹), Prüfungsgebiete, Prüfungsablauf usw.), sowie der Bestellung (Bestellungsbehörde, Erteilung, Versagung, Erlöschen und Zurücknahme der Bestellung, Wiederbestellung usw.) vorwiegend technischer Art sind und wenig Ansatzpunkte enthalten, die wesentliche Änderungen im Gesetzentwurf herbeiführen erscheinen lassen. Einen reibungslosen Übergang werden auch die Bestimmungen über das genossenschaftliche Prüfungswesen (§§ 37 und 38 WPO) ermöglichen. Ebenso enthält der Abschnitt VI der WPO mehr technische Bestimmungen über die Einrichtung und die Führung eines Berufsregisters. Daß der Wirtschaftsprüfer sich durch eine Berufshaftpflichtversicherung gegen die aus seiner Berufstätigkeit ergebenden Haftungsgefahren zu versichern hat, entspricht den hohen Risiken, die mit seiner Berufsausübung verbunden sind²); schon in der

-
-) Der Bundesrat hat sich (auf einen Antrag des Landes Bayern) mit einer "schüchternen Mehrheit" für eine Bildung des Prüfungsausschusses jeweils auf Landesbasis ausgesprochen (vgl. BT-Drucksache 201 S. 81, sowie W. Dieterich "Die Wirtschaftsprüferordnung im ersten Durchgang vor dem Bundesrat" in "WPg" 1954 S. 77). Da jedoch die Anzahl der Prüfungskandidaten gering ist (vgl. die Übersicht über die Wirtschaftsprüfer- und Buchprüfer-Examina der Jahre 1953-1956 für die Länder der Bundesrepublik in "WPg" 1958 S. 49, sonach sich in den 4 Jahren insgesamt nur 250 Bewerber dem WP-Examen unterzogen haben, im Durchschnitt also rund 6 Kandidaten pro Jahr in einem Land!), kann man der vorgesehenen Zentralisierung aus Gründen der Vereinfachung des Prüfungswesens nur zustimmen, auch wenn den Prüfungskandidaten zum Teil hohe Anreisekosten erwachsen werden. Nach der Zusammenstellung waren es bisweilen mehr Prüfer als Prüflinge!
-) Dazu WP-Jahrbuch 1954, S. 46, wo zwischen der zivil- und strafrechtlichen Haftung aus der Tätigkeit als Abschlußprüfer und der Haftung für sonstige zulässige Berufstätigkeiten (insbesondere Treuhand- und Beratungstätigkeit) unterschieden wird. - Über mögliche Haftungsfälle im Prüferberuf vgl. auch "WP" 1952 S. 48 und 76. - Zu diesem Thema auch W. Koch, a.a.O. S. 253 ff. - An der straf- bzw. privatrechtlichen Sachlage wird durch die WPO nichts geändert.

Vorkriegszeit war ein Versicherungszwang eingeführt worden. Die Regelung der näheren Vorschriften über Abschluß und Aufrechterhaltung von Haftpflichtversicherungen sowie die Mindesthöhe der Deckungssummen ist einer Rechtsverordnung der Bundesregierung vorbehalten. - Zur Frage einer Gebührenordnung für Pflichtprüfungen enthält die WPO ebenfalls nur eine Rahmenbestimmung: Für gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen kann der Bundeswirtschaftsminister (mit Zustimmung des Bundesrats nach Anhörung der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundesstelle für das wirtschaftliche Prüfungswesen eine solche erlassen (§ 68 WPO). - Hinsichtlich der Berufsbezeichnungen, die durch besondere Strafvorschriften geschützt sind (§§ 118 und 119 WPO), ist eine Neuerung dahingehend vorgesehen, daß die Bezeichnung "Wirtschaftsberater" nicht mehr als verwechslungsfähig (und damit verboten) zu betrachten ist ²). Eine Bezeichnung für die Berufsanzwörter ("Wirtschaftsprüfer-Assistent") ist nicht im Gesetzesentwurf verankert worden.

Eine recht umfangreiche Regelung hat das ehren- und berufsgerichtliche Verfahren in den Bestimmungen der WPO gefunden (Fünfter Teil §§ 80 mit 117). Gerade dieser Abschnitt hat sich mit einer Vielzahl von verfahrenstechnischen Vorschriften zu befassen, die im Grunde keine Problematik enthalten. Die Abänderungsvorschläge des Bundes-

1) An die Stelle der vorgesehenen öffentlich-rechtlichen "Bundesstelle für das wirtschaftliche Prüfungswesen" (§§ 77 und 78 WPO) soll nunmehr auf Vorschlag der Bundesregierung eine nicht rechtsfähige "Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen" treten (gebildet vom Industrie- und Handelstag, der Wirtschaftsprüferkammer und der Kammer der vereid. Buchprüfer). Der Bundesrat hatte sich gegen die in den §§ 77 und 78 vorgesehene Lösung gewandt.

2) Die Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer" ist trotz mancher Bedenken, daß sie das Arbeits- und Aufgabengebiet nicht in dem tatsächlichen Umfang widerspiegle, beibehalten worden. Der Vorschlag einer Änderung in "Wirtschaftsnotar" oder "Wirtschaftsanwalt" (vor allem wegen des noch nicht ausschließlich verwirklichten Akademikerprinzips) nicht das nötige Echo gefunden. Dennoch ist einem Rechtsanwalt als einzige Art einer "standesgemäßen" Bürogemeinschaft nur eine solche mit einem Wirtschaftsprüfer erlaubt (Vgl. "WP" 1952 S. 78). - Wegen der zu engen Berufsbezeichnung hat sich auch Bundeswirtschaftsminister Prof. Erhard auf dem Wirtschaftsprüfer-Tag (Oktober 1951) in Düsseldorf geäußert (i. "WP" 1952 S. 103 f.).

rats und die Stellungnahme der Bundesregierung dazu sind auf Änderungen redaktioneller Art, auf den zwei- bzw. dreistufigen Instanzenzug des berufsgerichtlichen Verfahrens und den Gnadenerweis gerichtet. Auf den Ablauf dieses ehrengerichtlichen bzw. berufsgerichtlichen Verfahrens muß also im Rahmen des Themas nicht eingegangen werden. Wesentlich für diesen Teil der Gesetzesmaterie ist, daß eine Trennung in den ehrengerichtlichen und den berufsgerichtlichen Verfahrenszweig vorgenommen wurde: Das bei der Wirtschaftsprüfer-Kammer zu errichtende Ehrengericht hat über die Bestrafung von Berufsangehörigen wegen leichterer Berufspflichtverletzungen zu entscheiden; dem entsprechen auch die vorgesehenen Arten der ehrengerichtlichen Strafen (Warnung, Verweis oder (!) Geldbuße). Handelt es sich jedoch um eine schwere Berufspflichtverletzung, die den Berufsangehörigen einer weiteren Berufsausübung unwürdig und den Ausschluß des Berufsangehörigen aus dem Berufsstand notwendig erscheinen läßt, so hat darüber ein berufsgerichtliches Verfahren stattzufinden vor dem Berufsgericht, das als eine Kammer des (für den Sitz der obersten Landesbehörde zuständigen) Verwaltungsgerichts gebildet wird; dieses Berufsgericht ist zugleich auch Berufungsinstanz gegen Urteile des Ehrengerichts. - Durch diesen Einbau der Berufsgerichtsbarkeit in den verwaltungsgerichtlichen Rechtsweg ist dem Vorwurf der Standesautonomie auf dem ehren- und berufsgerichtlichen Gebiet die Spitze abgebrochen. Der ordentliche Rechtsweg ist durch das Ausmaß der Bestrafung (Ausschluß aus dem Berufsstand) gerechtfertigt, da hier nicht zuletzt auch eine Entscheidung über die weitere wirtschaftliche Existenz des Betroffenen zu fällen ist.

Keine genauere Regelung in der WPO fand die Frage des Wettbewerbsverbotes. Der § 64 WPO beschränkt sich hinsichtlich der Zulässigkeit der Kundmachung und der Werbung auf die Grundsatzbestimmungen, daß der Wirtschaftsprüfer bei der Kundmachung seiner Tätigkeit und bei Auftragsübernahme zu berufswürdigem Verhalten verpflichtet und eine Werbung nicht gestattet ist. Nach der Begründung zu § 64 WPO werden diese Grundsätze (wie bisher) einer ausführlichen Erläuterung durch

die Wirtschaftsprüfer-Kammer (nach Genehmigung durch den Bundeswirtschaftsminister) bedürfen¹⁾. - Zwei offene Fragen bleiben, die sie nicht in der WPO geregelt werden können, das Problem der gewerbsteuerlichen Behandlung der Wirtschaftsprüfer und die Schwierigkeiten, die sich mit der Alters- und Hinterbliebenen-Versorgung der Berufsangehörigen ergeben. Das recht leidige Gewerbesteuerproblem wird durch die Formulierung des § 1 Abs. 2 WPO, daß die (freiberufliche) Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers kein Gewerbe ist, nicht aus der Welt geschafft; dazu wäre allein eine Änderung der steuerlichen Vorschriften in der Lage²⁾. Die Regelung des Versorgungsproblems muß der Privatinitiative des/der Berufsangehörigen überlassen bleiben (s. oben S. 46 f.)³⁾.

¹⁾ BT-Drucksache 201, S. 58. - Hierunter fällt auch die Frage, ob ausscheidende Angestellte von Wirtschaftsprüfern und WP-Gesellschaften nach ihrer beruflichen Vervollständigung Bindungen gegenüber ihrem bisherigen Dienstherrn unterworfen sind ("Wirtschaftsprüfer macht sich selbständig" in "WP" 1951 S. 117 und 1952 S. 134). - Vgl. zu diesem Fragenkreis den sehr instruktiven Aufsatz von R. Spitzbarth "Wettbewerbsverbote bei den freien Berufen" (in "NJW" 1954 S. 453 ff.; ein Hinweis darauf in "WPg" 1955 S. 122 ff.), der vor allem das Problem der Wettbewerbsklausel (gebietsmäßige und zeitliche Beschränkung) und der Vertragsstrafe in Beziehung zu den Berufsgrundsätzen behandelt.

²⁾ Vgl. dazu W. Dieterich "Stellungnahme der Bundesregierung zu Änderungsvorschlägen des Bundesrats für das Steuerberatungsgesetz" (in "WPg" 1954 S. 501 ff.), der sich (allerdings in Zusammenhang mit der Formulierung des § 1 StBG) mit dieser Frage befaßt. Da nach wäre der Bundesfinanzhof von der für ein höchstes Steuergericht unbefriedigenden Aufgabe, heute praktisch als Veranlagungsbehörde zur Gewerbesteuer der freien Berufe zu fungieren, zu befreien. - Vgl. auch die sehr umfangreiche Abhandlung von H. Griefenhagen "Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe" (in "WPg" 1957 S. 413, als Gegenvorstellung zu einem Aufsatz von Bundesrichter Hartz "Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe" in "Die Information" 1957 S. 130 ff.), sowie O. Jäger "Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, insbesondere der Wirtschaftsprüfer" (in "WPg" 1958 S. 365).

³⁾ Dazu die Schrift "Sozietätsaufbau, Praxisverwertung, Altersversorgung im freien Beruf" (Band 4 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer); auch W. Koch, a.a.O. S. 260 ff. - Über die Schwierigkeiten und einen Versuch zu ihrer Bewältigung berichtet ein Aufsatz über "Kollektive Altersversorgung freier Berufe" (in "Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung" 1958/Nr. 3 S. 9), der auch die Gründung eines "Arbeitskreises Versorgungswerke freier Berufe", einer Gemeinschaftseinrichtung von vier namhaften Lebensversicherern erwähnt. - Vgl. auch die Forderung

Über die Gesetzentwurf läßt sich "in summa" die (beruhigende) Feststellung treffen, daß trotz vieler noch nicht oder nur unbefriedigend gelöster Fragen der bisherige Charakter des Wirtschaftsprüferberufs uneingeschränkt erhalten bleiben wird. Der Wirtschaftsprüfer soll auch in Zukunft seine wichtige Vertrauensstellung zum Unternehmen behalten, welche allein die Voraussetzungen für eine fruchtbare Tätigkeit als Abschlußprüfer wie als Berater schaffen kann ¹⁾; sein Aufgabenbereich wird dabei an Umfang und Schwierigkeit nur zunehmen. Die Anerkennung der wachsenden Verantwortung des Berufsstandes durch die Öffentlichkeit sollte in einer baldigen Verabschiedung des Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer ihren Ausdruck finden. Die Probleme des Berufes fordern nicht nur eine Lösung um der Berufsgruppe willen, sondern "mehr noch aus dem Bedürfnis der Öffentlichkeit nach Erhaltung einer Schicht von Funktionsträgern, die eine gesellschaftlich entscheidende Rolle im öffentlichen Leben spielen" ²⁾. Wichtiger aber als das geschriebene Recht des Berufsstandes wird auch weiterhin der Geist sein, "der den Beruf und die Persönlichkeit seiner einzelnen Träger in ihrem Wirken erfüllt." ³⁾

(Staatshilfe!) des Bundesverbands der freien Berufe auf dem Bundeskongreß am 10.-12.3.1956 in Stuttgart (in "WPg" 1956 S. 269).

- 1) Vgl. R. Baudisch "Die Funktion des Abschlußprüfers" (in "Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung", Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27./28.1.1955 in Hannover; Band 10 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, S. 19ff.), der sich (vgl. S. 31) gegen eine Umgestaltung des Wirtschaftsprüferberufs in einen (von zentraler Stelle eingesetzten) "Kontrollleur-Beruf" wendet (wie es z.B. W. Dürhammer "Reform der aktienrechtlichen Abschlußprüfung" in "ZfB" 1950 S. 28 ff. anregt). In seinem (Baudisch) Sinn haben sich H. Greiffenhagen ("Gehemmte Wirtschaftsprüfung" in "WPg" 1949 S. 290 ff.), K. Schmölder ("Rechnungslegung, Prüfung und Publizität der Aktiengesellschaft" in "ZfB" 1950 S. 279) und W. Koch ("Zur Reform des Aktiengesetzes" in "WP" 1952 S. 173 ff.) ausgesprochen.
- 2) Bundes(sonder)minister H. Schäfer auf der Jahreshauptversammlung des Bundesverbands der freien Berufe (1956) in Stuttgart (in "WPg" 1956 S. 292).
- 3) O. Bredt "Der Wirtschaftsprüferberuf als Mandat, Programm und Verpflichtung" (zum 25jährigen Berufsjubiläum in "WPg" 1956, S. 446 ff.)

Nachwort

Die Aufgabe vorstehender Arbeit sollte sein, den Wirtschaftsprüferberuf und die Grundsatzprobleme zu betrachten, die sich aus seiner berufsrechtlichen Neuordnung ergeben. Es mußte in diesem Zusammenhang auch auf verschiedene Gebiete, die nicht unmittelbar mit dem Berufsrecht zusammenhängen mögen, übergriffen werden, was m.E. mit der Bedeutung des Berufsstandes innterhalb der rechtlichen und gesellschaftlichen Struktur unseres Staatsgefüges gerechtfertigt werden kann. Bedenklich mag es vielleicht erscheinen, eine noch nicht Gesetz gewordene Materie dem Thema dieser wissenschaftlichen Arbeit zu Grund zu legen. Diesem Einwand soll damit begegnet sein, daß weniger die gesetzestechische Interpretation der Berufsordnung, als vielmehr die Beleuchtung der grundsätzlichen Fragen, die mit der Berufsgesetzgebung für die Wirtschaftsprüfer verbunden sind, das Anliegen der Untersuchung war.

Abschließend habe ich die angenehme Pflicht, Herrn Prof. Dr. Otto Hintner für die Genehmigung des Themas und die Betreuung der Arbeit aufrichtig zu danken. Mein Dank gilt auch seinem wissenschaftlichen Assistenten, Herrn Dr. Helmut Koula, der mir gerne mit seinem Rat zur Verfügung stand.

Der Bibliothek des betriebswirtschaftlichen Instituts und des juristischen Seminars, der Universitätsbibliothek und der Bayerischen Staatsbibliothek München bin ich für die Erlaubnis zur Einsicht bzw. die langfristige Überlassung der Literatur dankbar verbunden.

Tabelle I (zu Seite 6)

Zusammenfassung der in den "freien Berufen" Tätigen

	insgesamt	in abhängiger Stellung		in selbständiger Stellung	
	Anzahl	Anzahl	v.H.	Anzahl	v.H.
Gruppe A akademisch nicht-akad.	114 328 177 399	46 156 159 136	40,4 89,7	68 172 18 263	59,6 10,3
Gruppe B	48 289	17 582	36,4	30 707	63,6 !
Gruppe C	312 416	266 887	85,1	45 529	14,9
Gruppe D	360 523	344 889	95,7	15 634	4,3
Gruppe E	121 264	89 389	73,7	31 875	26,3
Zusammen	1 134 219	924 039	81,5	210 180	18,5

(Zahlen nach der Berufszählung des Statistischen Bundesamts vom Jahr 1950, unter Verwendung der von Deneke, a.a.O. S. 116 ff. gebrachten Tabellen).

Tabelle II (zu Seite 70)

Die Verteilung der Abschlußprüfungsmandate

Prüfer	1 - 9 Prüfungen		10 und mehr Prüfungen		gesamt	
	Anzahl	Mandate	Anzahl	Mandate	Anzahl	Mandate
Einzelprüfer	454	1 092	21	307	474	1 399
WP-Gesellschaften	62	187	33	1 127 (=41,5 vH)	95	1 314
zusammen	516	1 279	54	1 434	569	2 713
v.H. - Sätze		= 47		= 53		= 100

Tabelle III (zu Seite 70)

Einzelprüfer und WP-Gesellschaften mit 10 und mehr Aufträgen

Prüfer	geprüfte Gesellschaften		geprüftes Kapital	
	Anzahl	v.H.	Mill. DM	v.H.
21 Einzelprüfer	307	21,4	1 329	11,4
33 WP-Gesellschaften	1 127	78,6	10 338	88,6
Summe	1 434	100	11 667	100

(Zahlen nach W. Koch, a.a.O. S. 152)

Literatur

I. Bücher:

- Adler-Düring-Schmaltz: "Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaften", 2. Auflage, Stuttgart 1948
- R. Breitling: "Die Verbände in der Bundesrepublik", Meisenheim 1955
- O. Bühler: "Steuerrecht I", 2. Neub. Auflage, Wiesbaden 1953
- J.F.V. Deneke: "Die freien Berufe", Stuttgart 1956
- A. Dopsch: "Wirtschaftliche und soziale Grundlagen der europäischen Kulturentwicklung I", 2. Auflage, Wien 1923
- Th. Eschenburg: "Herrschaft der Verbände?", Stuttgart 1956
- : "Staat und Gesellschaft in Deutschland", Stuttgart 1956
- H. Freyer: "Soziologie als Wirklichkeitswissenschaft", 1930
- O. Frielinghaus: "Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. Ausbildung und Organisationsgrundsätze", 2. Auflage, Berlin 1932
- Th. Geiger: "Aufgaben und Stellung der Intelligenz in der Gesellschaft", Stuttgart 1949
- Th. Haecker: "Vergil Vater des Abendlandes", 5. Auflage, München 1947
- A. Hamann: "Deutsches Wirtschaftsverfassungsrecht", Berlin-Darmstadt 1958
- H. Herrfahrdt: "Das Problem der berufsständischen Vertretung von der französischen Revolution bis zur Gegenwart", 1921
- O. Hintner: "Praxis der Wirtschaftsprüfung", 3. Neub. Auflage, Stuttgart 1949
- E.R. Huber: "Wirtschaftsverwaltungsrecht I", 2. Auflage, Tübingen 1953
- W. Koch: "Der Beruf des Wirtschaftsprüfers", Berlin 1957
- P. Koschaker: "Europa und das Römische Recht", 2. Auflage, München-Berlin 1953

- R. Ludewig: "Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung", Düsseldorf 1955 (Band 12 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer)
- K. Maasen: "Das Recht der Steuerberatung", Stuttgart 1956
- Th. Maunz: "Deutsches Staatsrecht", 3. Auflage, München-Berlin 1954
- K. Marx: "Das kommunistische Manifest 1848" (in "Kultursoziologische Reihe. Geschichtsphilosophische Dokumente", hrsg. von K. Rossmann, Heidelberg 1947)
- N.N. "Sozietätsaufbau, Praxisverwertung, Altersversorgung im freien Beruf", Düsseldorf 1952 (Band 4 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer)
- N.N. "WP-Jahrbuch 1954", hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1954
- W. Prion: "Betriebsführung, Wirtschaftsberatung und der Wirtschaftsprüfer", Berlin 1931
- W. Sauer: "System der Rechts- und Sozialphilosophie", 2. Auflage, Basel 1949
- A. Schlomann: "Wirtschaft, Technik und Wirtschaftsberatung", Berlin 1932
- A. Schmid: "Chartered Accountants und Treuhandgesellschaften", 2. Auflage, Leipzig-Wien 1922
- W. Schwer: "Stand und Ständeordnung im Weltbild des Mittelalters", 2. Auflage 1952
- W. Sombart: "Der moderne Kapitalismus II", 2. Neudruck der 2. Auflage, 1928
- H.v. Treitschke: "Politik I", 5. Auflage 1922
- W. Voß: "Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen", Stuttgart 1930
- M. Weber: "Wirtschaft und Gesellschaft", 1922
- W. Weber: "Spannungen und Kräfte im westdeutschen Verfassungssystem", Stuttgart 1951
- L.v. Wiese: "Gesellschaftliche Stände und Klassen", München 1911

II. Aufsätze in Zeitschriften und Sammelwerken:

- Th. Ascher: "Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft" (in "BFuP" 1954 S. 573 ff.)
- R. Baudisch: "Die Funktion des Abschlußprüfers" (in "Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung. Bericht über die Fachtagung 1955 in Hannover; Band 10 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, S. 19 ff.)
- G. Berger: "Abschlußprüfungen durch Treuhandgesellschaften?" (in "BB" 1954 S. 389)
- O. Bredt: "Der Wirtschaftsprüferberuf als Mandat, Programm und Verpflichtung" (in "WPg" 1956 S. 446 ff.)
- H. Czylik: "Zum Entwurf des Steuerberatungsgesetzes" (in "BFuP" 1954 S. 233 ff.)
- W. Dieterich: "Die Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer vor dem Parlament" (in "WPg" 1954 S. 49 ff.)
- "Die Wirtschaftsprüferordnung im ersten Durchgang vor dem Bundesrat" (in "WPg" 1954 S. 73 ff.)
- "Erste Beratung der Wirtschaftsprüferordnung auf der 43. Sitzung des Bundestages" (in "WPg" 1954 S. 457 ff.)
- "Stellungnahme der Bundesregierung zu den Änderungsvorschlägen des Bundesrats für das Steuerberatungsgesetz" (in "WPg" 1954 S. 501 ff.)
- W. Düring: "Zur Unabhängigkeitsgarantie des Abschlußprüfers nach § 137 Abs. 2 AktG" (in "NJW" 1952 S. 844 ff.)
- W. Dürrhammer: "Reform der aktienrechtlichen Abschlußprüfung" (in "ZfB" 1950 S. 28 ff.)
- C. Eisfeld: "Der Fallitenbuchhalter in Hamburg" (in "ZfB" 1950 S. 541 ff.)
- "Hamburg: Vom Fallitenbuchhalter zum Wirtschaftsprüfer" (in "WP" 1953 S. 208)
- "Zur Entstehungsgeschichte des Wirtschaftsprüferberufes" (in "WPg" 1956 S. 450 ff.)
- E.W. Eschmann: "Zur politischen Struktur des Mittelalters" (in "Zeitschrift für Völkerpsychologie und Soziologie" 1928)

- W. Flume: "Die Unabhängigkeitsgarantie des Abschlußprüfers nach § 137 Abs. 2 Aktiengesetz" (in "NJW" 1952 S. 484 ff. und 1953 S. 90 ff.)
- O.y Gasset: "Über das römische Imperium" (in "Gesammelte Werke", Band IV, Stuttgart 1956 S. 414 ff.)
- H. Greiffenhagen: "Gehemmte Wirtschaftsprüfung" (in "WPg" 1949 S. 290 ff.)
- .-.- "Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe" (in "WPg" 1957 S. 413 ff.)
- G. Gundlach: Artikel "Klasse" (in "Staatslexikon der Görresgesellschaft", 5. Auflage, III, S. 386 f.)
- Hartz: "Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe" (in "Die Information" 1957 S. 130 ff.)
- O. Jäger: "Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, insbesondere der Wirtschaftsprüfer" (in "WPg" 1958 S. 365 ff.)
- W. Koch: "Die Entwicklung des Wirtschaftsprüfungswesens in Berlin" (in "WP" 1948 S. 86 und 1949 S. 49)
- .-.- "Zur Reform des Aktiengesetzes" (in "WP" 1952 S. 173 ff.)
- Mayer-Wegelin: "Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften" (in "WP" 1949 S. 97 ff.)
- A. Melchner: "Nachwuchssicherung, ein Problem der Wirtschaft und des Wirtschaftsprüferberufes" (in "25 Jahre Wirtschaftsprüfung", Vorträge, Düsseldorf 1957 S. 67 ff.)
- A. Möllers: "Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Einzelprüfer" (in "WP" 1954 S. 300 ff.)
- N. Monzel: "Geburtsstände und Leistungsgemeinschaften in der katholischen Soziallehre des Mittelalters und der Gegenwart" (Vorlesung vor der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät Bonn, in "Bonner Akademische Reden", Heft 10, Bonn 1953)
- Mundorf: "Abschlußprüfungen durch Treuhandgesellschaften?" (Gegenstellungnahme in "BB" 1954 S. 390 f.)
- O.v. Nell-Breuning: Artikel "Ständestaat" (in "Beiträge zu einem Handwörterbuch der Politik", Freiburg 1948, II, S. 93 ff.)
- N.N. "100 Jahre Berufsgeschichte in Schottland" (in "WP" 1954 S. 162)

- N.N. "Zur Geschichte und geistigen Grundlage des Wirtschaftsprüferberufs" (in "WPg" 1954 S. 529)
- N.N. "Zur Vertretungsbefugnis in Steuersachen" (in "WPg" 1954 S. 476 ff.)
- N.N. "Kollektive Altersversorgung freier Berufe" (in "Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung" 1958 Nr.3)
- Platner: "Bedrohen Berufsordnungsgesetze unsere freiheitliche Ordnung?" (in "WPg" 1956 S. 249 ff.)
- "Bedrohen Berufsgesetze unsere freiheitliche Ordnung?" (in "WPg" 1956 S. 517 ff.)
- J. Reichelt: "Neuordnung des Berufsrechts der Steuerberater und Helfer in Steuersachen" (in "WPg" 1954 S. 92 ff.)
- "Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften" (in "WPg" 1954 S. 141 ff.)
- K. Schmölder: "Rechnungslegung, Prüfung und Publizität der Aktiengesellschaft" (in "ZfhF" 1950 S. 279 ff.)
- O. Spann: Artikel "Klasse und Stand" (in "Handwörterbuch der Staatswissenschaften", 4. Auflage, Band V, Jena 192)
- R. Spitzbarth: "Wettbewerbsverbote bei den freien Berufen" (in "NJW" 1954 S. 354 ff.)
- F. Steinbach: "Geburtsstand, Berufsstand und Leistungsgemeinschaft" (in "Rhein. Vierteljahrsblätter" 1949 S. 76)
- F. Tönnies: Artikel "Stände und Klassen" (in "Handwörterbuch der Soziologie" hrsg. von A. Vierkandt, 1931)
- H. Wollert: "Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften" (in "WP" 1949 S. 66 ff.)
- F. Zahn: Artikel "Beruf und Berufsstatistik" (in "Handwörterbuch der Staatswissenschaften", 4. Auflage, Band II S. 524 ff., Jena 1924)

III. Drucksachen des Deutschen Bundestags: (2. bzw. 3. Wahlperiode

- Nr. 783(202) Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der vereidigten Buchprüfer (Buchprüferordnung)
- Nr. 784(201) Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)
- Nr. 785(128) Entwurf eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (StBG)
- Nr. 1014(120) Entwurf einer Bundesrechtsanwaltsordnung

Lebenslauf

Geboren wurde ich, Rudolf B ü h l , kath. Konfession, am 21. April 1933 zu Landshut als Sohn des verstorbenen Wirtschafts- und Steuerberaters Nicolaus Alexander Bühl und dessen Ehefrau Barbara, geb. Agerer, als erstes von drei Kindern. Nach vierjährigem Besuch der St. Martins-Volksschule in Landshut trat ich im Herbst 1943 an das Humanistische Gymnasium Landshut über, das ich am 17. Juli 1952 absolvierte. Anschließend immatrikulierte ich mich im Wintersemester 1952/53 an der Staatswirtschaftlichen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität zu München. Nach einem achtsemestrigen Studium der Betriebswirtschaft erwarb ich am 13. Dezember 1956 den akademischen Grad eines Diplom-Kaufmanns. Seit dem Sommersemester 1957 vervollständigte ich meine Studien und beschäftigte mich insbesondere mit der Ausarbeitung vorstehender Dissertation.

Landshut, 23. August 1958

A handwritten signature in dark ink, reading 'Rudolf Bühl'. The script is cursive and fluid, with the first name 'Rudolf' and the last name 'Bühl' clearly distinguishable.

